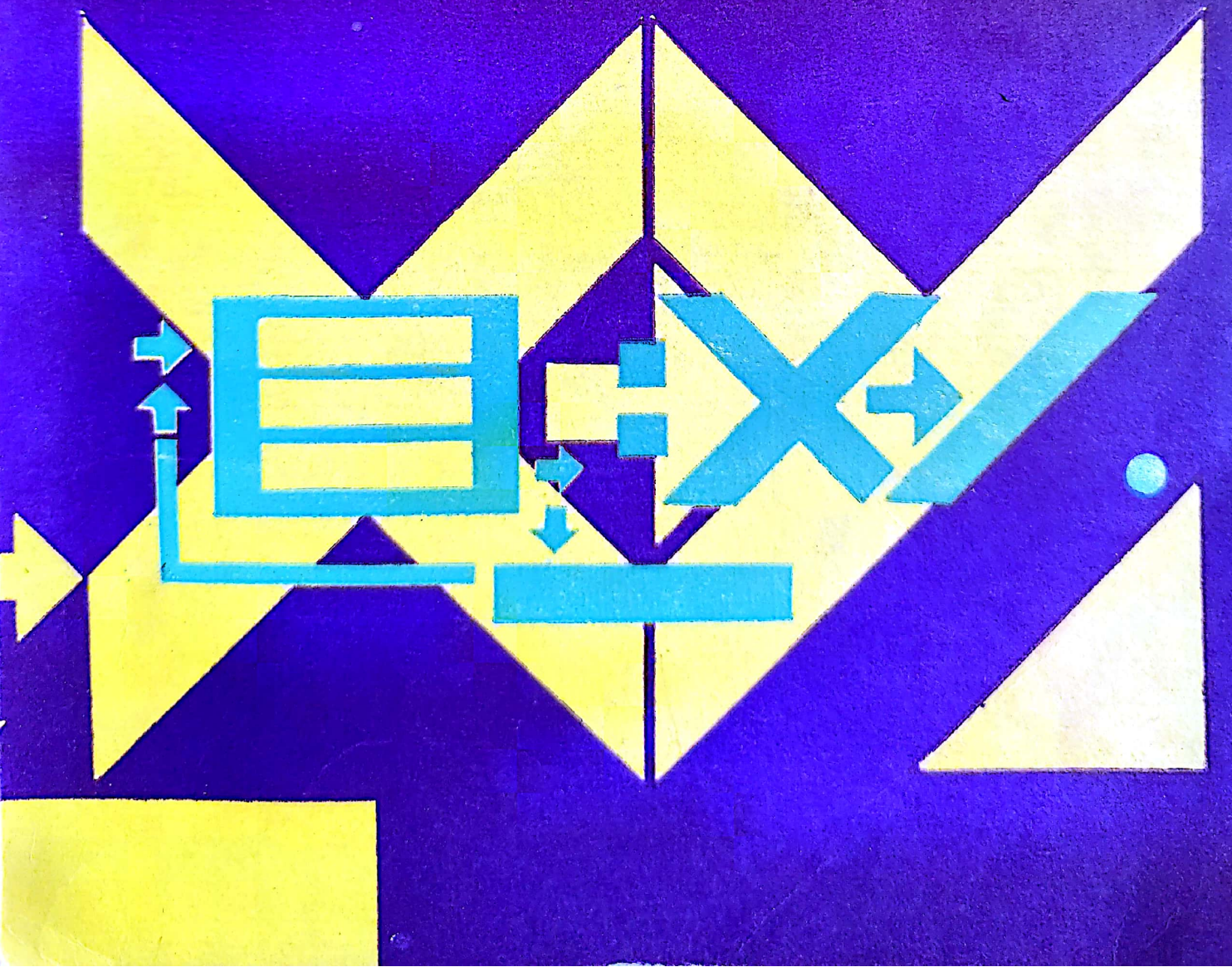
I. AGACHE GH. SCORȚESCU

STUDIUL ȘI CALCULAȚIA COSTURILOR ÎN UNITĂȚILE AGRICOLE

metode, tehnici de calcul și analiză



Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

Prin această lucrare intitulată „Studiul și calculația costurilor în unitățile agricole" dorim să scoatem în evidență că unitățile agricole dispun de o teorie a calculației costurilor de producție cu metode, tehnici de calcul și analiză bine conturate, ca și cele din alte ramuri ale economiei naționale. În cadrul studiului de față am căutat să înfățișăm, într-o anumită succesiune, problemele legate de calculația costurilor, în vastitatea și logica lor cu sistemul ei rațional și metodologic; ținînd seama de cele mai noi cercetări, determinate de revoluția științifică și tehnică, la care sîntem cu toții martori și protagoniști. Am căutat să punem în lumină sistematică obiectul, metoda, tehnicile de calcul și analiză a costurilor de producție în deplină concordanță cu cerințele noului mecanism economico-financiar, cu principiile autogestiunii și autoconducerii aplicate în Republica Socialistă România.

Prin substanța ei metodologică și cognitivă această lucrare vizează introducerea în unitățile agricole a științei conducerii prin costuri, proiectînd un nou și semnificativ flux de lumină în ceea ce privește funcționarea și dezvoltarea normală a unităților agricole, armonizarea activităților, optimizarea tuturor corelațiilor și starea de proporționalitate. În vederea cunoașterii lor temeinice am scos la iveală acele metode, concluzii, tehnici de calcul, tehnologii, care sub raport economic sînt avantajoase și prezintă cei mai mulți parametri ai eficienței economice.

Pentru a crea o bază științifică de largă perspectivă, investigațiile noastre au vizat modernizarea calculației costurilor în contextul scenariilor despre întreprinderea viitorului, relevînd cu grijă contribuțiile înaintașilor la înnoirea calculației, preconizînd metode moderne de evidență și calculația costurilor, ca: normativă, standard-cost, direct costing, cost oră producție etc. Concepția de modernizare a calculației costurilor am legat-o de procesul de informatizare a factorilor de decizie a producției, tocmai pentru a răspunde într-un grad tot mai înalt conducerii științifice, continuei perfecționări a metodelor și tehnicilor de calcul, care să permită raționalizarea lucrărilor, asistată de calculatoarele electronice. Calculul costului, în calitatea sa de componentă esențială a sistemului informațional economic, este singurul capabil să afecteze și să dirijeze întreaga activitate a unităților agricole, să dea soluții de reducere a consumațiunilor de valori.

Cu toate că s-a ținut seama de caracterul normativ în metodologia costurilor, s-a căutat să se dea unele definiții noțiunilor de cost, cos-

turi, consumațiuni de valori periodice, cheltuieli de producție, preț, care au semnificații diferite de ordin teoretic și științific.

Lucrarea de față are la bază, cum era și firesc, și multiple cercetări. Este însoțită de figuri, scheme, tabele, exemple practice luate din experiența unităților agricole. Toate la un loc constituie un tot unitar pentru a răspunde triadei învățămînt-cercetare-producție. De menționat că, exemplele prezentate au la bază date ipotetice pentru redarea metodologiei de calcul și analiză a costurilor de producție.

Lucrarea este destinată unui număr mare de cititori, în primul rînd economiștilor din unitățile agricole și studenților economiști, cunoscînd că problemele interesează, în egală măsură, pe cercetătorii științifici, profesorii de la liceele economice și agricole, specialiștii din producție, conducătorii unităților agricole, organele de control etc., care au nevoie să cunoască teoria costurilor și metodologia lor în agricultură, spre a-și putea da seama de raportul în care se găsesc costurile de producție cu prețurile în procesul valorificării, precum și pentru a cunoaște mai bine situația economico-financiară a fermelor, cooperativelor agricole de producție sau unităților agricole de stat. De aceea am căutat să oferim această lucrare, care, după opinia noastră, are un caracter științific prin redarea nu numai a celor mai noi concepții, ci și a unui material bibliografic din lucrările de specialitate.

Considerăm că lucrarea noastră aduce o contribuție la dezvoltarea teoriei costurilor de producție, dar sîntem conștienți că ea este încă susceptibilă de îmbunătățiri. Vom fi recunoscători cercetătorilor și specialiștilor din domeniul economiei agriculturii pentru recomandările critice și sugestiile binevoitoare pe care le așteptăm cu atenția cuvenită și le vom recepționa cu plăcere și distinsă considerație.

AUTORII

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Capitolul 1.

STUDIUL COSTURILOR DE PRODUCȚIE 7
1.1. Conținutul și locul studiului costurilor de producție în economia unităților agricole 7
1.2. Relațiile studiului costurilor cu alte discipline 9
1.3. Contabilitatea și studiul costurilor de producție 10

Capitolul 2.

TEORIA COSTULUI DE PRODUCȚIE 13
2.1. Teoria costurilor — treaptă superioară în calculația costurilor . . 13
2.2. Producția agricolă și elementele ei 14
2.3. Definirea noțiunilor de consumațiuni de valori, cheltuieli de producție, costuri de producție, cost și preț 17
2.4. Clasificarea costurilor de producție 24
2.5. Principiile de aplicat în calculația și teoria costurilor de producție . 33
2.5.1. Principiul delimitării în timp a costurilor de producție . . . 33
2.5.2. Principiul separării costurilor de producție de consumațiunile accidentale, speciale și cheltuielile neutre 37
2.5.3. Principiul individualizării costurilor de producție pe produs . 39
2.5.4. Principiul inventarierii producției neterminate și delimitarea consumațiunilor aferente acesteia de costurile producției terminate . . 40
2.6. Antecalculul și postcalculul costurilor de producție 42
2.6.1. Antecalculația 43
2.6.2. Postcalculația 45

Capitolul 3.

CALCULUL COSTULUI DE PRODUCȚIE PE PRODUS 47
3.1. Necesitatea și problemele legate de calculul costului de producție pe produs 47
3.1.1. Obiectul calculației 49
3.1.2. Unitățile de calcul pentru obiectul calculației 50
3.1.3. Probleme legate de împărțirea producției agricole în produse principale și secundare și de evaluarea lor 50
3.1.4. Procedee legate de decontarea cheltuielilor de producție indirecte . 53
3.1.5. Probleme legate de calculul costului efectiv 56
3.1.6. Necesitatea unei metodologii unitare de calcul al costului pe fiecare produs 57
3.2. Metode și tehnici actuale în calculul costului unitar 60
3.2.1. Metoda calculului direct 64
3.2.2. Metoda soldului, adică a scăderii din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare 64
3.2.3. Metoda individualizării costurilor de producție pe produs cu ajutorul coeficienților de echivalență 69
3.2.4. Metoda calculației costului pe faze de producție 74
3.2.5. Limitele metodelor de calculație a costului de producție de tip plan-efectiv. Privire critică și posibilități de perfecționare . . 77

Scanned with OKEN Scanner

3.3. Metode evoluate (moderne) de calcul al costului unitar . . . 79
3.3.1. Metoda normativă 79
3.3.2. Metoda costurilor standard 84
3.3.3. Metoda direct-costing 89
3.3.4. Metoda cost-oră producție (C.O.P.) în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii 93
3.3.4.1. Necesitatea perfecționării metodologiei de urmărire și de calcul al costurilor de producție 93
3.3.4.2. Metoda cost-oră-producție (C.O.P.) — cerință de urmărire și de calcul al costurilor de producție în S.M.A. 95

Capitolul 4.

INFORMAȚIA, INFORMATICA ȘI ANALIZA, CA TREPTE COMPONENTE ÎN STUDIUL COSTURILOR DE PRODUCȚIE 101
4.1. Informația costurilor de producție la nivelul fermelor din I.A.S. . 101
4.2. Informația costurilor de producție la nivelul unităților agricole de stat 108
4.3. Informația costurilor de producție la nivelul fermelor de producție din C.A.P. 113
4.4. Informatica costurilor de producție în unitățile agricole . . . 129
4.5. Obiectivele și treptele analizei costurilor de producție în unitățile agricole 140
4.5.1. Compararea indicatorului cost de producție 141
4.5.2. Descompunerea indicatorului cost de producție 143
4.5.3. Stabilirea influenței diferiților factori asupra mărimii indicatorului cost de producție 143
4.5.4. Generalizarea rezultatelor analizei indicatorului cost de producție . 146
4.6. Analiza costului pe unitate de produs 146
4.7. Reducerea costurilor de producție și rentabilitatea în unitățile agricole 156

BIBLIOGRAFIE 165

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

STUDIUL COSTURILOR DE PRODUCȚIE

1.1. CONȚINUTUL ȘI LOCUL STUDIULUI COSTURILOR DE PRODUCȚIE ÎN ECONOMIA UNITĂȚILOR AGRICOLE

Studiul costurilor de producție a apărut mai recent față de calculația și teoria costurilor. El este strîns legat de activitatea economică, de rentabilitate și, în mod deosebit, de orientarea activității unităților agricole către o producție rațională, urmărindu-se stabilirea unui raport logic între venituri și costurile de producție. Un rol deosebit de important revine beneficiului prin intermediul căruia se asigură cadrul și condițiile necesare întăririi autogestiunii economico-financiare, a promovării principiului autofinanțării. În raport cu rezultatele obținute și, în primul rînd, cu beneficiul realizat, unitățile agricole își constituie fonduri proprii pentru buna desfășurare a activității de producție, pentru finanțarea obiectivelor de investiții și pentru creșterea mijloacelor circulante, precum și pentru sporirea veniturilor directe ale oamenilor muncii și satisfacerea unor nevoi sociale.

Noile concepte de organizare și de conducere științifică a producției agricole nu pot fi gîndite în afara studiului costurilor de producție. Înființarea unei unități agricole, prin studiul tehnico-economic, vizează printre altele și costurile de producție. Nu se poate pune semn de egalitate între studiul costurilor și calculația costurilor. Limitele calculației costurilor de producție se referă la organizarea, planificarea și calculul costului unitar efectiv pe produs, la furnizarea și transmiterea de informații conducerii. Studiul costurilor reprezintă o treaptă superioară calculației și anume aceea de fundamentare a unei teorii a calculației costurilor, vizînd metode și tehnici moderne de evidență și de calcul al costurilor, de explicare a nivelului costului și a factorilor de influență cu mărimea lor, indicînd condițiile concrete și abaterile de la cadrul ideal ce urma să fie atins, de stabilire a unei baze de informare a conducerii întreprinderii, care să ducă la decizii optime pentru a triumfa principiul economiei puterilor, a raționalismului economic în vederea cunoașterii costului fiecărui produs în complexitatea sa.

Studiul costurilor de producție își propune ca principale obiective : explicarea noțiunilor folosite, definind conținutul, caracterul, felul factorilor de influență și efectul lor asupra nivelului costurilor, fundamentarea principiilor, procedeelor și metodelor de calculație ale costurilor, furnizarea de date necesare procesului decizional la toate treptele orga-

Scanned with OKEN Scanner

nizatorice de conducere la nivel micro și macroeconomic. Deci, în acest context, sfera de cuprindere a studiului costurilor este mult mai largă și ea include în afara explicării noțiunilor de cost și de calcul și pe cele de fundamentare a unei teorii a costurilor, a calculației costurilor, respectiv a metodelor și tehnicilor evoluate, precum și a informației costurilor. Atît în țara noastră, cît și pe plan mondial, s-a creat un nou concept de studiere a costurilor de producție într-o teorie științifică a costurilor strîns legată de practica calculației, cu metode și tehnici adecvate fiecărei culturi, categorii și specii de animale, fel de activități. Studiul costurilor de producție contribuie la formarea unei noi concepții de conducere pe bază de costuri, cunoscută în alte țări sub denumirea „Management by cost" sau de „Kosten-management". Aceste concepte își găsesc aplicabilitatea și în unitățile agricole.

Studiul costurilor de producție nu poate fi despărțit de estimarea veniturilor viitoare la valoarea lor „actuală" și de o analiză a perspectivelor pe baza tehnicilor de prognoză. De aici concluzia că studiul costurilor nu se rezumă la tehnici și evaluări legate de conceptul costurilor totale și directe, ci vizează și alte evaluări cum ar fi : oportunitatea, prioritatea costurilor, indicele prețurilor și folosirea unor metode bazate pe matematici superioare și pe echipamente moderne de prelucrare a datelor.

După conturarea conținutului studiului costurilor să stabilim sfera calculației costurilor. Studiul costurilor este rezultatul teoriei costurilor și practicii calculației costurilor. Calculația costului unitar, ca proces evolutiv, a izvorît din necesitatea cunoașterii lui în fiecare activitate desfășurată, care, comparat cu prețul, să servească la noi orientări în politica prețurilor. Calculația costurilor vizează : identificarea ponderii fiecărui articol de calculație sau element de cheltuială pe fiecare centru de producție (fermă, secție, sector etc.), costul pe fiecare purtător de costuri, adică pe : culturi, grupe de culturi, specii și categorii de animale, feluri de activități auxiliare, ajutătoare, industriale, construcții, prestări etc. în concordanță cu specificul unităților agricole.

În această situație, calculația costurilor de producție formează un ansamblu de operații matematice, care servesc la determinarea costului unitar pe fiecare produs, lucrare, serviciu, în condițiile organizatorice și tehnice ale fiecărei unități agricole.

Studiul costurilor de producție, de asemenea, nu poate fi confundat nici cu teoria costurilor de producție. Teoria costurilor de producție are ca sarcină să stabilească obiectul calculației, dacă împărțirea producției în produse principale și secundare este justificată, dacă evaluarea producției secundare la costul intern de decontare sau normat reflectă o realitate, ce metode și tehnici să se folosească în calculul costului efectiv și cînd să se calculeze costul efectiv al produselor agricole. Prioritar, teoria costurilor de producție are obligația să fixeze anumite principii de organizare, de evidență și de calculul costurilor de producție. Ea urmărește apoi determinarea costului producției (sectoarelor) auxiliare în condițiile decontării reciproce, a stabilirii abaterilor față de costurile prestabilite, a costului mediu pe unitate și ramură, a semnalării acelor cheltuieli care nu sînt socialmente necesare, a disonanței, a lipsei de corelație dintre volumul producției, costurile de producție, volumul vînzărilor și beneficiile obținute. Teoria calculației mai are îndatorirea de a statornici, corespunzător specificul fiecărei

Scanned with OKEN Scanner

unități agricole, metodele și tehnicile de calcul ținînd seama de condițiile de modernizare și dotare a agriculturii ca ramură a economiei naționale.

În acest context calculația și teoria costurilor capătă funcțiile de măsurare și de reglare a consumațiunilor de valori, care prin informațiile date, ele devin instrumente certe ale conducerii unităților agricole. Informațiile în legătură cu costurile de producție trebuie să fie relevante, semnificative, selective pentru a ușura luarea de decizii de către conducerea unităților agricole.

1.2. RELAȚIILE STUDIULUI COSTURILOR CU ALTE DISCIPLINE

Studiul costurilor de producție, așa cum am arătat mai înainte, nu poate fi despărțit de contabilitate. El este o parte integrantă, o dezvoltare firească a contabilității. În cadrul studiului costurilor apare calculația costurilor de producție care constituie un sector de calcul al contabilității. Sfera noțiunii de studiul costurilor este, după cum am mai afirmat, mai mare, pe cînd aceea de calculație mai restrînsă. Faptul că sfera conținutului studiului costurilor de producție este mai largă, a condus la diferite considerații. Sînt autori care au atribuit studiului costurilor caracter de știință independentă și că el se află în strînsă legătură cu alte științe, despărțindu-l de contabilitate. Studiul costurilor poate fi o disciplină de învățămînt, cu un înțeles [1] mai adînc decît calculația, dar ca o dezvoltare firească a ei în cadrul contabilității. Ca și contabilitatea, studiul costurilor se găsește în strînsă legătură cu economia politică a socialismului, cu planificarea, cu statistica, cu economia întreprinderilor, cu finanțele, cu matematica etc.

Cu economia politică a socialismului, studiul costurilor se găsește în relații de interdependență, deoarece el examinează procesele economice de producție, producția obținută din acest proces, care sînt studiate, din același punct de vedere teoretic-social, și de economia politică. Studiul costurilor furnizează date pe care economia politică le prelucrează, înterpretează în vederea explicării anumitor fenomene.

Cu planificarea, studiul costurilor se află, de asemenea, în strînsă legătură, deoarece, datele oferite de el au o putere informativă, care servesc la întocmirea planurilor, atît la nivel micro, cît și la nivel macroeconomic.

Din compararea datelor se pot obține informații utile, ce constituie mijloace importante în conducerea operativă a executării planului și în descoperirea rezervelor interne ale unităților agricole.

Statistica se găsește și ea în relații cu studiul costurilor prin aceea că ea înregistrează faptele eterogene, le dezmembrează și cu ajutorul procedeelor matematice scoate la lumină caracterele relevante și scopurile lor comune.

Studiul costurilor se găsește în dependență de economia unităților agricole, deoarece ambele folosesc aceleași metode și tehnici de calcul.

---

[1] Olariu C., Studiul costurilor, Editura didactică și pedagogică, București, 1971, p. 18.

Scanned with OKEN Scanner

Considerăm că nu ar fi posibil efectuarea studiului costurilor de producție în unitățile agricole fără a cunoaște principiile organizării și conducerii producției. Ele se completează reciproc și, totodată, formează un tot, care nu se poate despărți, fiindcă nu poate exista o ruptură între organizarea, conducerea și studiul costurilor.

Finanțele întreprinderilor se referă la formele, modul de procurare a mijloacelor, controlul financiar preventiv al acestora, a resurselor, precum și a execuției bugetului de venituri și cheltuieli.

Cu matematica, studiul costurilor se găsește în unire organică și funcțională. În toată evoluția, studiul costurilor și calculația nu s-au limitat să folosească numai instrumentele și procedeele matematice la rezolvarea problemelor, ci și raționamentul matematic pentru fundamentarea propriilor principii. Cauzele care au determinat folosirea matematicii în studiul costurilor sînt : de utilizare a ei în studiul structural al fenomenelor ; de adoptare a metodelor științifice și analizei logice a activităților economice prin costuri-eficiență, de folosire a calculatorului electronic etc. Metodele matematice și-au găsit aplicații în calculația costurilor privind : 1. repartizarea cheltuielilor de producție indirecte (metoda diviziunii simple, metoda prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență, metoda suplimentării cu variantele sale, a coeficientului unic, a coeficienților multipli, metoda selectivă sau electivă); 2. calcularea amortizării mijloacelor fixe (metoda cotelor unice, progresive, regresive etc.); 3. calcularea costului unitar pe produs (metoda calculului direct, a scăderii din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare, de individualizare a costurilor de producție pe produs cu ajutorul cifrelor de echivalență și a calculării costului pe faze de producție etc.); 4. a ponderii fiecărui articol de calculație, în plan și efectiv, în totalul costurilor de producție ; 5. a raportului dintre costuri și venituri, a eficienței economice ; 6. a abaterilor față de costurile normate sau standard ; 7. a calculului matricial și de cercetare operațională ; 8. alți indicatori etc.

Utilizarea de către studiul costurilor a raționamentelor, procedeelor și metodelor matematice se face numai în măsura în care ele slujesc scopului urmărit.

1.3. CONTABILITATEA ȘI STUDIUL COSTURILOR DE PRODUCȚIE

Cercetînd preocupările teoreticienilor și practicienilor în legătură cu contabilitatea costurilor de producție și de calculare a lor, precum și de studiul costurilor reținem că rădăcinile se găsesc în trecutul îndepărtat. În decursul vremurilor, deși unele sisteme de evidență și de calcul al costului de producție au ajuns la o oarecare complexitate, ele nu reprezentau, în fond, decît excepții față de conceptul larg aplicat atunci, care, spre deosebire de metodele și tehnicile actuale, neglijau amortizarea mijloacelor fixe și includerea pe calea repartizării a cheltuielilor de producție indirecte.

Revoluția industrială a influențat în sens pozitiv și agricultura, care a însemnat în esență, printre altele, și o revoluție în domeniul costurilor de producție, în sensul că producția materială a reclamat

Scanned with OKEN Scanner

investiții de fonduri în mijloace fixe în mărimi nemaiîntîlnite pînă atunci. Amortizarea capătă o pondere mare în structura costului de producție. Apoi, întreprinderea și cooperativa au devenit un instrument în crearea de acumulări bănești.

Calculul costului, atît a celui previzional (antecalculul) cît și a celui pe cale contabilă în unitățile agricole, s-a impus ca o necesitate a diviziunii funcționale a activității de conducere a producției agricole. Această funcție de conducere a producției, cît și cea comercială, financiar-contabilă și de personal sînt subordonate conducerii superioare sau generale a unităților agricole.

Azi se vorbește de studiul costurilor de producție, de o teorie a costurilor cărora le revine ca sarcină să rezolve problemele teoretice și practice în acest domeniu. În legătură cu studiul costurilor, numit impropriu și calculația costurilor, pe plan mondial și la noi în țară, au apărut două supoziții, și anume : unii consideră studiul costurilor în afara contabilității [1], iar alții îl integrează în cadrul contabilității [2].

Cei ce susțin studiul costurilor în fara contabilității au în vedere sfera de cuprindere a lui, invocînd o unitate între noțiunile de costuri, teoria costurilor, teoria calculației costurilor și informația costurilor. Profesorul Olariu C. afirmă că : „A privi marea problemă a costurilor, îngust, numai prin prisma calculației propriu-zise, ar însemna să ne întoarcem la nivelul de gîndire de la începutul secolului nostru și să ignorăm toate eforturile depuse în direcția cunoașterii costului în complexitatea sa“ [3].

Se știe, că atît contabilitatea cît și studiul costurilor au făcut progrese, în timp, în sfera lor de activitate. Profesorul Bourquin în lucrarea sa : „Traité de contabilité industrielle“, ne înfățișează sfera contabilității la sfîrșitul secolului al XIX-lea, astfel : „contabilitatea apare într-o expresie figurată ca o insulă științifică izolată în mijlocul empirismului care domnea în tot restul întreprinderii ; în deceniul al doilea și al treilea, al secolului al XX-lea, contabilitatea iese din turnul său de fildeș, încorporîndu-se în contabilitate și celelalte forme de calcul și în special calculul costurilor“ [4].

Autorul afirmă în continuare : „calculul costurilor a fost pentru contabilitate, fermentul înnoitor, care i-a stimulat evoluția, transformînd-o într-un instrument modern de conducere. În decursul timpului calculația costurilor în cadrul contabilității a evoluat, mergînd pînă la posibilitatea de a efectua un studiu al costurilor, în înțelesul sferei de cuprindere dat pe plan mondial. Costurile de producție prin studiul lor constituie un sector de calcul al contabilității, alături de calculul cronologic și de sinteză, de analiza comparativă și de calculul previzional. Aceste sectoare ale contabilității nu se pot despărți. Între aceste

---

[1] Olariu Cornel, Costul și calculația costurilor, Editura didactică și pedagogică, București, p. 13—18, 1977 ; Heinen E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Ed. III, Wiesbaden, 1970, p. 35 etc.

[2] Rusu D., Bazele contabilității, Editura didactică și pedagogică, București, 1980, p. 150 ; Agache I., Organizarea și conducerea contabilității în I.A.S., Editura Ceres, 1980, p. 13—14 ; Cîrstea Gh. ș.a., Calculația costurilor, Editura didactică și pedagogică, 1980, p. 13.

[3] Olariu C., Costul și calculația costurilor, Editura didactică și pedagogică, București, 1980, p. 17.

[4] Bourquin M., Traité de contabilité industrielle, Dunod, Paris, 1965, p. 171.

sectoare de calcul există o legătură și ele se asociază în construcția calculului contabilității și se angrenează unul în altul, fiecare continuînd calculele acolo unde forma anterioară își găsește limitele ; fiecare utilizează cifrele și rezultatele celeilalte, oferind, în schimb, propriile ei cifre și rezultate.

Sistemul de contabilitate existent la începutul secolului al XX-lea este mult evoluat celor din secolele XV—XIX-lea, care a fost conceput pentru a răspunde unor probleme economice generate de comerț. În primele cinci decenii ale secolului al XX-lea calculația costurilor, ca sector de calcul al contabilității, s-a limitat la informarea conducerii. În deceniile următoare, pe baza studiului costurilor din cadrul contabilității, s-a fundamentat o teorie și o calculație a costurilor, s-au clarificat noțiunile de cost, consumațiuni de valori, cheltuieli de producție, cheltuieli de producție adiționale, inclusiv s-au făcut progrese în domeniul analizei și informației costurilor de producție. În concluzie, există un progres evident al contabilității în care se cuprinde, printre altele, și studiul costurilor de producție. A trece peste acest aspect, ar însemna să negăm unele progrese ale teoriei actuale de dezvoltare a conducerii economiei întreprinderilor. Profesorul Gh. Cîrstea [1] scoate în evidență faptul că în momentul de față calcularea costurilor constituie de regulă un atribut al contabilității. Pe această poziție se înscriu prof. Mellerowicz K., în lucrarea „Kosten und Kostenrechnung“ și Haller H., în lucrarea „Kostentheorie und Kostenrechnung“, prof. Evian, Voinea și Rusu.

Studiul costurilor este dat de contabilitate. El poate fi o disciplină de învățămînt, făcînd parte din contabilitate, care este o știință, deoarece are un obiect precis și o metodă proprie de cercetare. Mișcarea valorilor care este obiectul contabilității este strîns legată de producția materială agricolă. În procesul producției contabilitatea evidențiază consumațiunilor de valori periodice, calculează costul pe unități de produs și în același timp oferă o bază certă de studiu al costurilor de producție atît la nivel de întreprindere, cît și la nivel macroeconomic.

---

[1] Cîrstea Gh. și Călin Oprea, Calculația costurilor, Editura didactică și pedagogică, București, 1980, p. 13.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

TEORIA COSTURILOR DE PRODUCȚIE

2.1. TEORIA COSTURILOR – TREAPTĂ SUPERIOARĂ ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR

Teoria costurilor s-a creat ca o consecință a ridicării pe o treaptă superioară a calculației costurilor. Inițial calculația costurilor și-a făcut locul în economia întreprinderilor ca o necesitate a rezolvării laturii practice cu privire la cunoașterea costului de producție. Apoi, a urmat examinarea metodelor practice, ordonarea și îmbunătățirea lor, în scopul fixării unor metode de calcul cît mai exacte, precum și a generalizării lor în cadrul ramurii. Ulterior, ca urmare a generalizării calculului costului unitar pe fiecare produs, s-a ajuns la dezvoltarea unei teorii a costurilor de producție, avînd ca obiective: clarificarea noțiunii de cost, preț, cheltuieli, cheltuieli de producție; fixarea unor principii în organizarea evidenței și calcularea costurilor de producție; identificarea și implementarea în economia întreprinderilor a unor metode evoluate de urmărire și de calculare a costurilor de producție etc. Prin aceasta, teoria calculației costurilor aduce contribuții depline în procesul cunoașterii reale a consumațiunilor de valori legate de obținerea (producerea) unui produs, lucrări, servicii, desemnînd pe de o parte efortul făcut de întreprinderi, iar pe de altă parte gradul de eficiență economică. Teoria costurilor vine și întregește calculația costurilor, ridicînd-o pe o treaptă superioară. Ea este aceea care a condus treptat la fixarea unor reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție în unitățile agricole socialiste, inițial, separat, pe tipuri de unități, la introducerea de metode evoluate cu privire la evidența și calculul costului de plan și efectiv. Aportul teoriei costurilor s-a datorat faptului că a explicat nivelul costurilor și factorii de influență ai acestora, ca urmare a raționalismului economic. În sens larg „raționalism" înseamnă a înfăptui ceva în mod economisitor, fără pierdere și cu mai puțină energie în atingerea aceluiași efect cu o cheltuială de producție dată, adică să se ajungă la un rezultat maxim sau la un anumit rezultat ce trebuie atins cu minimum de cheltuieli.

Teoria costurilor a condus la depășirea acelor calculații empirice, deoarece a stabilit principii unitare de evidență și calcul a costurilor de producție, a explicat formarea costului și a factorilor de influență prin extinderea analizei care a deschis unităților agricole posibilitatea certă a gestiunii previzionale prin folosirea următoarelor procedee, ca:

Scanned with OKEN Scanner

extrapolarea, interpolarea, analogia (similitudinea), condiționarea cauză–efect și folosirea legilor de sistem.

Opțiunea pentru o teorie a costurilor fără o concepție a calculației costurilor de producție, pe considerentul că nu se pot departaja, înseamnă a nega procesul istoric de formare a studiului costurilor.

O calculație a costurilor de producție fără o teorie a lor nu este posibilă. Desigur, la început a fost empirică, dar în timp a evoluat și va evolua în continuare în funcție de cerințele conducerii unităților agricole și a celor de la nivel macroeconomic. De altfel, Aufermann E., în lucrarea „Zum Begriff der optimal-kalkulation" împarte evoluția studiului costurilor în trei etape și anume [1] :

— etapa confundării noțiunilor folosite în studiul costurilor ;

— etapa precizării unor noțiuni folosite în studiul costurilor ;

— etapa conturării științifice a terminologiei folosite în studiul costurilor și a tratării diferențiate a costurilor.

Toate aceste etape privesc teoria costurilor de producție și nu studiul costurilor de producție, deoarece studiul costurilor de producție, așa cum afirmă autorul, cuprinde în conținutul său, în afară de teoria costurilor, calculația, informația sau informatica costurilor de producție, analiza lor în vederea obținerii unui cost previzional optim, care să stea la baza opțiunilor organelor de conducere la nivel micro și macroeconomic. A lega teoria calculației numai de obiectul și metodele de calcul al costului unitar înseamnă a fracționa teoria costurilor, care și-a adus un aport și în aceste domenii.

2.2. PRODUCȚIA AGRICOLĂ ȘI ELEMENTELE EI

Producția agricolă, ca orișice proces de muncă, se sprijină pe cele trei elemente fundamentale : munca însăși, adică activitatea omului îndreptată spre un anumit scop, obiectele muncii și mijloacele de muncă. Producția este o sferă a reproducției sociale și ea deține primatul. Ea are un rol determinant și marchează momentul inițial al reproducției. Este cunoscut faptul că o anumită producție determină un anumit consum, o anumită repartiție, un anumit schimb și anumite relații între aceste momente diferite. Ținînd seama de această unitate dialectică a producției, orice conducător de unitate agricolă, pentru fundamentarea deciziei sale, în vederea organizării procesului de producție, are nevoie de anumite imagini și puncte de sprijin privind evoluția previzibilă a participării celor trei elemente ale producției, care reprezintă expresia bănească a consumațiunilor de muncă vie și de muncă materializată. Valoarea unui produs cuprinde toate consumațiunile de valori sociale de producție în totalitatea lor. Dar, între valoarea întregii producții sau valoarea unei mărfi și costul de producție, care reprezintă totalitatea consumațiunilor de valori sociale, distingem deosebiri cantitative.

Costul este o categorie economică ce se manifestă nemijlocit în producția materială, care se găsește direct legat de valoare, de for-

---

[1] Olariu C., Costul și calculația costurilor, Editura didactică și pedagogică, București, 1977, p. 13—17.

Scanned with OKEN Scanner

mele de manifestare a legii valorii. Cunoașterea costului este strîns legată de identificarea procesului de formare a valorii, adică a procesului de consum a muncii sociale în sfera producției materiale agricole.

În economia socialistă, costul producției se explică pornind de la valoarea produsului ca rezultat al consumului muncii vii și trecute. După cum este știut, sub aspect valoric, produsul este format din :

m_1 — reprezintă consumul valoric de mijloace de producție ;

m_2 — valoarea creată de munca pentru sine ;

a — valoarea creată de munca pentru societate.

Primele două elemente ale valorii produsului formează costul de producție ($m_1 + m_2$), respectiv consumațiunile de valori de muncă vie și materializată legate de obținerea și desfacerea producției agricole consumul de mijloace de producție plus valoarea creată de munca pentru sine. Ultima parte a valorii produsului (a), respectiv valoarea creată de munca pentru societate, reprezintă produsul pentru societate.

Reluarea producției sociale pe o scară lărgită necesită acumulări, fiind sursa principală de neînlocuit a creșterii economice, a atingerii unui nivel economic superior, deci acumularea în socialism este o necesitate obiectivă. În acest sens tovarășul Nicolae Ceaușescu arată : „Întreaga istorie a umanității demonstrează în mod incontestabil că asigurarea unui adevărat progres economic și social este de neconceput fără realizarea unor acumulări sistematice în scopul lărgirii continue a proporțiilor producției“ [1].

În socialism acumularea este un proces legic, care constă în folosirea unei părți din produsul social pentru înfăptuirea reproducției sociale, a creșterii economice și a nivelului de trai material și cultural al oamenilor muncii.

În concluzie, deși între cost și valoare există o legătură, costul nu se identifică cu valoarea. Valoarea unui produs este dată de costurile sociale de producție în totalitatea lor legate de obținerea unui produs, care în genere corespunde prețului.

Principiul de fundamentare a prețurilor în țara noastră îl constituie cheltuielile sociale de producție. În industrie, construcții, transporturi etc., costurile sociale de producție se formează în funcție de costurile medii de producție pe ramuri, care reflectă nivelul de dezvoltare și înzestrare tehnico-materială, de cerințele și posibilitățile de punere în valoare a tuturor resurselor materiale și umane, precum și de realizările pe plan mondial.

În agricultură, anumite particularități și trăsături specifice, impuse de condițiile de producție, economice și pedoclimatice din diversele zone agricole ale țării, fac ca, în general, costurile sociale să nu reprezinte media pe ramură, ci acele cheltuieli ale producției individuale de pe terenurile cele mai puțin fertile, care trebuie cultivate în vederea asigurării nevoii sociale. Dar, faptul că în agricultură se iau în considerare la formarea valorii (prețurilor) cheltuielile de producție individuale de pe terenurile cele mai puțin fertile, nu înseamnă re-

[1] Nicolae Ceaușescu, România pe drumul desăvîrșirii construcției socialiste, vol. 2, București, Editura politică, 1968, p. 572.

Scanned with OKEN Scanner

nunțarea la costurile de muncă socialmente necesare ca bază a formării prețurilor. Accepțiunea științifică a costurilor individuale în agricultură de pe terenurile cele mai puțin fertile, nu trebuie înțeleasă greșit. Ele trebuie să corespundă nivelului de dezvoltare și înzestrare tehnico-materială, cerințelor și posibilităților de punere în valoare a resurselor materiale și umane, de folosirea regulilor agrotehnice, de sporire a eficienței economice și de realizările pe plan mondial.

Producția agricolă se stabilește în funcție de nevoia socială la scara economiei naționale, ale unităților economice, instituțiilor, populației etc. Nevoia socială se află întotdeauna înaintea producției, constituind un stimul al dezvoltării producției. Corelarea producției agricole cu nevoia socială a impus cultivarea unor terenuri mai puțin productive sau creșterea unor animale a căror capacitate de producție este mai mică. În cazul în care nevoia socială a țării pentru un anumit produs s-a fixat pînă la o anumită zonă, de exemplu a șasea, cultivarea produsului poate fi extinsă în zonele șapte și opt. În aceste condiții societatea este nevoită să recunoască costurile de producție pînă la zona a opta, întrucît asigură nevoia socială, respectiv a necesităților de consum productiv și neproductiv. Nevoia socială în producția agricolă se stabilește de comanda socială în funcție de potențialul și de coeficienții de potențarea solului, ca urmare a lucrărilor ameliorative, de rotație a culturilor și de nivelul producțiilor medii din ultimii ani.

Un moment hotărîtor în procesul perfecționării sistemului de prețuri în agricultură l-a constituit Decretele nr. 69 și 70 ale Consiliului de Stat al R.S.R. privind contractările și achizițiile de produse agricole și de animale, păsări și produse animale, care a găsit soluționarea în cadrul acțiunii de reașezare a prețurilor de producție, contractare și achiziție asigurînd, pe lîngă acoperirea costurilor sociale de producție, și un venit net, respectiv beneficiul, corespunzător cerințelor specifice ale reproducției lărgite. Reașezarea prețurilor în agricultură nu a afectat prețurile cu amănuntul, dimpotrivă, a creat cadrul perfecționării în timp a acestora, corespunzător sarcinilor în legătură cu ridicarea nivelului de trai al populației.

Prețurile produselor agricole au o importanță vitală în consolidarea și dezvoltarea unităților agricole. Fixarea unor prețuri, ținînd seama de costurile sociale de producție, va stimula unitățile agricole să depună eforturile necesare pentru lichidarea pierderilor și obținerea de beneficii prin ridicarea productivității muncii sociale și aprecierea reală a rezultatelor financiare. O cerință este că sistemul prețurilor nu trebuie să fie rigid; el trebuie să aibă oarecare mobilitate, care să facă posibilă adaptarea prețurilor la noile condiții și cerințe ce intervin în economie. Statul, prin noua reașezare a prețurilor produselor agricole, a fixat prețuri unice cu prime diferențiate în funcție de nivelul producției realizate peste plafonul zonei respective. Folosirea prețurilor unice cu prime contribuie la stimularea unei juste repartiții teritoriale a culturilor.

Necesitățile unităților agricole pun în fața lor introducerea unor metode analitice bazate pe proiectarea tehnico-economică a costurilor. Metodele clasice de calcul al costului pe fiecare produs pun accentul pe colectarea și înregistrarea cheltuielilor de producție, fără să-și propună scoaterea în evidență a legăturii lor intime cu factorii tehnici. În agricultură trebuie să-și facă locul tehnicile de normare a costurilor

Scanned with OKEN Scanner

care pornesc de la analiza factorilor tehnici și organizatorici. Fundamentarea tehnică a costurilor duce la degrevarea lor de acele elemente neraționale sau accidentale, care, în cadrul unei organizări științifice a producției, duce la reducerea costului unitar pe produs.

2.3. DEFINIREA NOȚIUNILOR DE CONSUMAȚIUNI DE VALORI, CHELTUIELI DE PRODUCȚIE, COSTURI DE PRODUCȚIE, COST ȘI PREȚ

În literatura de specialitate și în practica unităților agricole se întîlnesc foarte frecvent noțiunile de consumațiuni de valori, consumațiuni de valori periodice, de cheltuieli, cheltuieli de producție, costuri de producție, cost, care în unele cazuri se folosesc corect, iar în alte cazuri nu. Acest lucru este foarte dăunător și împiedică înțelegerea rațională, științifică a ideilor pe care voim să le exprimăm. Unii autori exprimă ideea că, în materie de costuri, vocabularul economiștilor nu este același cu cel al contabililor [1].

Filozoful Pascal a spus la vremea sa și aceasta cu bună dreptate : „Cine vrea să gîndească bine, trebuie să aibă, în mod constant și latent alături de noțiunea pe care o întrebuințează și definiția ei". Idealul oricărei științe este acela de a folosi noțiuni precise, al căror conținut să exprime ce voim cît mai exact. Pentru a satisface această cerință de ordin științific, ne propunem să fixăm conținutul și sfera noțiunilor de : consumațiuni de valori, cheltuieli, cheltuieli de producție, cheltuieli de producție adiționale, costuri de producție, cost și apoi să păstrăm neschimbat acest conținut în exprimarea ideilor în legătură cu teoria și calculația costurilor. Considerăm calculația costurilor, teoria și informația lor, ce intră în sfera studiului costurilor, care este legat și de contabilitate, să dispună de anumiți termeni preciși, care, ordonați în vorbire și gîndire, să dea posibilitatea de a ne înțelege unii cu alții.

În unitățile agricole, consumațiunile de valori pot fi : productive, accidentale, speciale, neutrale. Ele nu se pot confunda. Consumațiunile de valori pot fi reprezentate sinoptic în figura 1.

Fără a crea ambiguități terminologice, vom prezenta sensul noțiunilor.

În procesul de producție agricolă au loc jertfe de valori (materializate și de muncă vie), care se concretizează pe durata unei perioade de timp și se integrează sau se regăsesc în produsul finit. Toate aceste jertfe de valori, indiferent de forma lor, poartă denumirea de *consumațiuni de valori* și anume *cu caracter productiv*. Din această categorie fac parte semințele, materialele de plantat, furajele, îngrășămintele chimice și naturale, retribuția, amortizarea mijloacelor fixe etc., care se consumă într-un proces de producție în vederea obținerii unei alte valori (sau altui produs). Totalitatea acestor consumațiuni de valori cu caracter productiv sînt socialmente necesare și ele formează costul producției. De aici rezultă o primă caracteristică, anume : consumațiunile de valori periodice constituie un element de cost.

O altă caracteristică a consumațiunilor de valori periodice este că ele se formează în sfera producției, care este generatoare de costuri.

[1] Lasségue, Pierre, Gestion de l'entreprise et contabilite, Dalloz, Paris, 1967, ed. IV, p. 433, afirmé : En matière de const, le vocabulaire des economistes n'est pas exactement celles des comptables ;

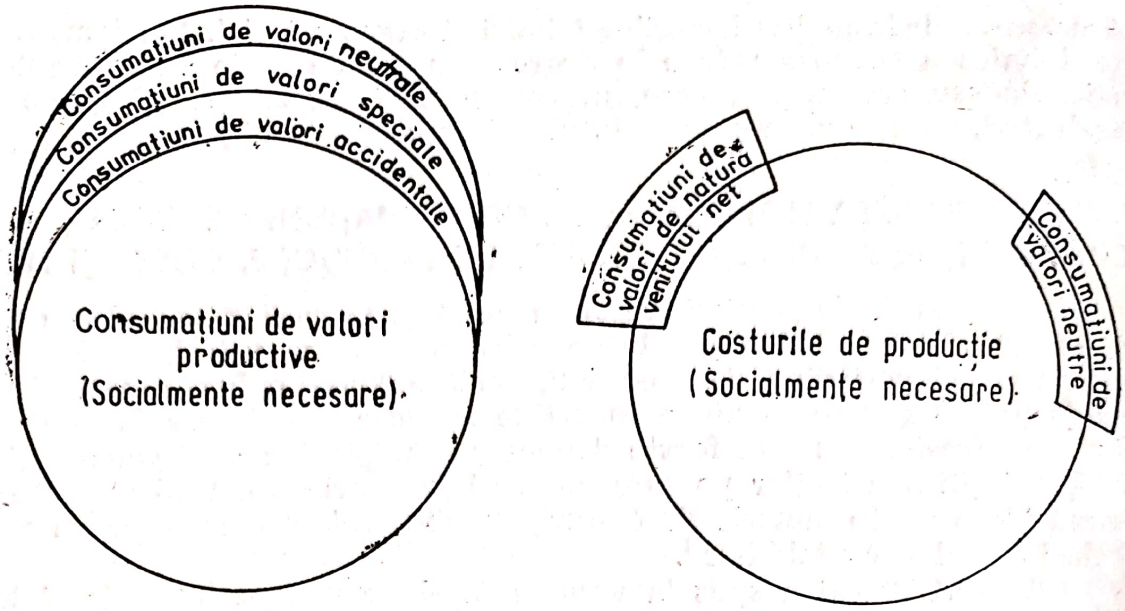


Fig. 1. Sfera noțiunilor de consumațiuni de valori și a costurilor de producție.

Cerințele teoriei costurilor pure sau curate, impusă ca urmare a aplicării noului sau actualului mecanism economico-financiar, a reclamat ca unele consumațiuni de valori să îmbrace și alte forme decît cea cu caracter productiv, și anume : de consumațiuni de valori cu caracter accidental, special și neutral. Aceste consumațiuni de valori, deși au loc în unitățile agricole de stat și cooperatiste, au un conținut diferit. Potrivit noului mecanism economico-financiar ele au resurse de finanțare specifice.

Consumațiunile de valori accidentale intervin în întreprinderile agricole de stat și în cooperativele agricole de producție ca urmare a unor calamități naturale, ca : grindină, îngheț, ploi torențiale etc., precum și pierderi de animale prin moarte sau sacrificare, ca efect al bolilor infecto-contagioase sau parazitare ce nu au putut fi prevenite sau combătute de organele sanitar-veterinare. Aceste consumațiuni de valori, inițial, au avut caracter productiv, dar datorită faptului că ele, în final, nu s-au materializat ori concretizat într-un produs agricol îmbracă forma de consumațiuni de valori accidentale. Potrivit metodologiei de calcul, consumațiunile de valori accidentale din întreprinderile agricole de stat se separă de cele cu caracter productiv, din contul 500 „Cheltuielile producției de bază“ în contul 752 „Pierderi din calamități naturale“. Acoperirea acestor consumațiuni de valori accidentale se face de organul ierarhic superior din fondul de asigurare, care se formează prin vărsarea de către fiecare unitate a unei cote de 40 la sută din beneficiile planificate și peste plan realizate. Pentru aceasta, consumațiunile de valori accidentale, cauzate de calamități, nu apar în structura costului.

În cooperativele agricole de producție și în asociațiile economice intercooperatiste consumațiunile de valori accidentale nu se separă din contul 500 „Cheltuielile producției de bază“, ci rămîn în continuare la acest cont. Ele sînt acoperite de A.D.A.S. pe calea despăgubirilor.

Scanned with OKEN Scanner

A.D.A.S. își formează acest fond de acoperire a calamităților naturale pe calea încasării de la unitățile agricole cooperatiste a primelor de asigurare prin efectul legii și a primelor facultative, specifice fiecărei culturi sau specii și categorii de animale, constituind un element de cost. Despăgubirile acordate de A.D.A.S. pentru calamitățile naturale se înregistrează în unitățile agricole cooperatiste în creditul contului 500 „Cheltuielile producției de bază".

Unii economiști, ca și Regulile de bază nr. 117 000/1983 pentru calcularea costurilor de producție în unitățile agricole cooperatiste motivează acest tratament al consumațiunilor accidentale prin forma de proprietate. Această argumentare nu are o bază științifică. Structura costurilor de producție apare deosebită în cele două tipuri de unități agricole. Aceasta ne îndreptățește să opinăm pentru un tratament unitar al consumațiunilor de valori accidentale, în sensul introducerii în planul de conturi al unităților agricole cooperatiste a contului 752 „Pierderi din calamități naturale" pentru separarea lor din categoria consumațiunilor de valori productive și în aceste condiții, costurile de producție ar deveni comparabile în toate unitățile agricole. S-ar înlătura alterarea indicatorilor producției nete, a producției globale și a rezultatelor financiare pentru fiecare produs, satisfăcînd, în același timp, și cerințele teoriei „Costurilor pure".

În stațiunile pentru mecanizarea agriculturii pagubele cauzate de calamități naturale se înregistrează la contul 750 „Beneficii și pierderi".

Consumațiunile de valori speciale sînt acele care au loc în unitățile agricole ca urmare a finanțării unor acțiuni de la bugetul de stat, prin Banca pentru Agricultură. Ele se fac în limita aprobărilor și pot privi : combaterea bolilor și dăunătorilor la plante și animale (epifitii și epizootii), pentru prevenirea inundațiilor etc. Aceste consumațiuni de valori sînt socialmente necesare, dar datorită resursei de finanțare de la bugetul statului îmbracă un caracter special. Ele nu constituie element de cost al producției și din acest motiv în contabilitate se înregistrează la contul 513 „Cheltuieli finanțate de la buget". Asemenea consumațiuni de valori au loc la nivelul fermelor de producție și pentru evidența lor se întocmesc documente separate, cum ar fi bonuri de ieșire pentru consumurile de insectofungicide, medicamente, furaje etc., state și liste de plată pentru lucrările prestate în aceste acțiuni de muncitorii permanenți și temporari, acte de livrare-recepție-decontare (A.L.R.D.) pentru lucrările executate de sectoarele (compartimentale) de servire în acest scop. Aceste documente se predau sectorului (compartimentului) economic pentru înregistrare în contabilitate, cît și pentru întocmirea decontului justificativ, care se prezintă Băncii pentru Agricultură, pentru dovedirea acțiunii finanțate de la bugetul statului.

O altă categorie de consumațiuni de valori speciale sînt și acele care au ca resursă de finanțare beneficiile repartizate în vederea formării fondurilor : în întreprinderile agricole de stat și stațiunile pentru mecanizarea agriculturii în contul 725 „Fondul pentru acțiuni sociale" și în cooperativele agricole de producție și asociațiile economice intercooperatiste la contul 724 „Fondul pentru acțiuni social-culturale și sportive". Înregistrarea acestor consumațiuni de valori speciale, în condițiile aplicării noului mecanism economico-financiar, se face distinct în conturile 515 „Cheltuieli pentru acțiuni sociale" și 516 „Cheltuieli

Scanned with OKEN Scanner

pentru acțiuni social-culturale și sportive". Această separare a consumațiunilor de valori speciale de consumațiunile de valori periodice productive asigură realizarea, în unitățile agricole, a teoriei costurilor pure, care s-a extins în toate unitățile agricole.

Înregistrarea în contabilitate a consumațiunilor de valori speciale, în contul 515 „Cheltuieli pentru acțiuni sociale", se face pe feluri de acțiuni, ca : tratamente și odihnă, regia și hrana pentru creșe și grădinițe de copii, regie și alte cheltuieli pentru cantină, întreținere, reparații și alte cheltuieli la cămine muncitorești pentru tineret, întreținerea și funcționarea dispensarelor medicale și alte acțiuni sociale.

În contabilitatea unităților agricole cooperatiste (C.A.P. și A.E.I.), consumațiunile de valori speciale se înregistrează la contul 516 „Cheltuieli pentru acțiuni social-culturale și sportive" tot pe feluri de acțiuni, ca : procurări și instalări de aparate de radio și televizoare, dotarea cluburilor, procurarea de costume naționale, instrumente muzicale etc., cheltuieli cu creșele și căminele sezoniere, cheltuieli pentru instruire și educare, pentru desfășurarea activității sportive și turistice, pentru învățămîntul agrozootehnic de masă și pentru laboratoare agricole etc.

Consumațiunile de valori neutre sînt acele jertfe de valori materiale și de muncă vie care intervin în unitățile agricole datorită unor defecțiuni organizatorice, fără a avea vreo legătură cu activitatea economică. Din acest motiv ele nu vor afecta costurile de producție, ci direct beneficiile.

O astfel de tratare a consumațiunilor de valori neutrale este justificată, prin caracterul lor de a nu fi socialmente necesare și, apoi, în nedelimitarea lor pe o perioadă de gestiune. Multă vreme, în literatura de specialitate și în practica unităților agricole, consumațiunile de valori neutrale s-au denumit, și încă se mai denumesc, „cheltuieli neproductive". Cauze exogene și endogene pot provoca, datorită condițiilor rele de conservare, unele pierderi de materiale în ferme și în sectoarele de servire. Se întîmplă uneori să se înregistreze unele lipsuri de materiale și de produse datorită degradării în timpul depozitării sau păstrării, care pot căpăta forme de consumațiuni de valori neutre.

În unele cazuri, în activitatea economică a unităților agricole, pot apare dificultăți de ordin financiar, în sensul să nu se ramburseze la timp creditele primite de la bancă și pentru aceasta plătesc dobînzi. În anumite circumstanțe se ajunge la plăți de locații, dobînzi, amenzi pentru nerespectarea contractelor economice etc.

Tratamentul acestor consumațiuni de valori enunțate mai sus, în condițiile metodologiei actuale se face în mod diferențiat. Cele care se datorează unor defecțiuni organizatorice obiective se includ în costurile de producție, cum ar fi acele lipsuri materiale care se încadrează în limita normelor legale de perisabilități. Locațiile plătite, penalizările pentru neonorarea contractelor economice, dobînzile plătite pentru credite nerambursate, pierderile din calamități naturale neacoperite, din scăderea creanțelor, a debitorilor insolvabili și dispăruți, creanțele a căror urmărire a fost respinsă de organele de judecată, amortizarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normate de serviciu, comisionul cuvenit întreprinderilor de comerț exterior, pregătirea tinerilor pentru apărarea patriei, pregătirea cadrelor și practica în producție, contribuția bănească pentru efectuarea unor lucrări de interes obștesc, cheltuielile pentru acțiunile sociale care au

Scanned with OKEN Scanner

depășit veniturile etc., care apar în activitatea unităților agricole, datorită unor condiții obiective, vor ocoli conturile de calculație, înregistrîndu-se direct asupra contului „Beneficii și pierderi", deci ele nu pot fi considerate elemente de cost în sensul strict științific al noțiunilor. O sarcină a unităților agricole, indiferent de forma de proprietate, este de a le evita. În felul acesta se asigură un conținut real al costului.

În literatura de specialitate s-au conturat două poziții cu privire la consumațiunile de valori neutrale. Una, potrivit căreia costul, ca o parte a valorii, nu poate primi în conținutul lui consumațiunile neutrale. A doua poziție susține ca aceste consumațiuni neutrale să se includă în costul producției, argumentînd că în felul acesta costul redă condițiile reale în care se realizează producția [1].

În condițiile noului mecanism economico-financiar din țara noastră aceste consumațiuni de valori neutrale nu constituie elemente de cost. Astfel, costul producției exprimă numai consumațiunile de valori socialmente necesare, fără a se ascunde deficiențele existente în organizarea și conducerea unităților agricole, care se oglindesc prin diminuarea corespunzătoare a beneficiilor.

În legătură cu noțiunea de *cheltuială,* ținem să subliniem că în literatura de specialitate a fost definită în concordanță cu conținutul și semantica acesteia. Noțiunea de cheltuială nu se identifică cu cea de consumațiuni de valori sau cu cea de cheltuială de producție sau cost de producție. De regulă, noțiunea de cheltuială e generată de acțiunea de plată a unei sume de bani, în vederea îndeplinirii unor funcțiuni ale unităților agricole. Aprovizionarea și plata furnizorului pentru materialele livrate în sumă de 100.000 lei reprezintă o cheltuială pentru unitățile agricole. Consumațiunea de valori o formează numai acele materiale ieșite din magazie și integrate în produsul finit, de exemplu 20 000 lei. Consumul de materiale de 20 000 lei constituie un element de cost al producției. Pentru a da un înțeles mai concret noțiunilor de cheltuieli și de consumațiuni de valori, exemplificăm : achiziționarea și plata unui mijloc fix în valoare de 200 000 lei, cu o durată normată de folosință de 20 ani. Constituie cheltuială numai plata sumei de 200 000 lei, ce reprezintă contra-valoarea mijlocului fix achiziționat și intrat în întreprindere, iar amortizarea mijlocului fix în valoare de $10\,000 \text{ lei} = \left(\frac{200\,000 \text{ lei}}{20 \text{ ani}}\right)$ reprezintă o consumațiune de valori sau un element de cost.

Din exemplul dat, se observă că sub raportul conținutului și a semanticei noțiunea de cheltuială nu face obiectul calculației costurilor. Cheltuiala e dată de acțiunea plății unei sume.

Precizăm că noțiunea de cheltuială se formează în sfera de aprovizionare și de desfacere, pe cînd consumațiunile de valori au loc în sfera procesului de producție și ele îmbracă forma de elemente de cost. Pornind de la semnificațiile arătate, considerăm că noțiunea de cheltuială își găsește locul în sfera procesului de aprovizionare și de valorificare a produselor, fapt ce ne face să preconizăm ca, în limbajul calculației și teoriei costurilor, să se folosească expresiile de cheltuieli de aprovizionare și transport și cheltuieli de desfacere.

---

[1] Amaduzzi, Aldo, La contabilita de costi..., Geneva, 1959, p. 53.

Scanned with OKEN Scanner

O altă noțiune, care și-a cîștigat un loc cuvenit în literatura de specialitate este cea de cost sau de costuri de producție, ca urmare a D.C.S. Nr. 392/1976, care a modificat Legea Nr. 19/1971 privind regimul de prețuri și tarife.

Am putea preciza, de la început, că producția generează consumațiuni de valori în cadrul unei perioade date, constituind elemente de cost ale produselor, iar apariția lor (a produselor), înlesnește calculul costului unitar. Semnalăm precizarea făcută de prof. V o i n a care afirmă : „Costurile sînt deci consumațiunile de valori afectate dobîndirii unui produs“ [1].

Noțiunea de cost este de origină latină, derivînd de la verbul „constare“, de la care s-a conturat noțiunea de „costa“ în sensul de a exprima un consum reclamat de producere a unui bun, ajungîndu-se, apoi, la noțiunea de cost folosită în același sens.

Termenul de cost a fost preluat de literatura economică germană „Kosten“, de cea italiană „Costi“, de literatura franceză „Coût“ etc. Universalitatea noțiunii de cost folosit în limbajul curent este înțeles ca o consumațiune de valori strict legate de producerea sau obținerea unui produs. Deci, apare o legătură cauzală între consumațiunile de valori și costul producției. Noțiunea de „preț de cost“ care s-a folosit în mod oficial pînă în 1976, nu s-a justificat științific. Apreciem că noțiunea de preț de cost nu poate fi utilizată în exprimarea consumațiunilor de valori sau a costurilor de producție legate de obținerea unui produs agricol. Folosirea s-a făcut fără a se ține seama de semantica lui. După cum se observă, ea este formată din reunirea a doi termeni „preț“ și „cost“ care au un înțeles propriu. Cînd pronunțăm „preț“ înseamnă că ne găsim în sectorul aprovizionării și valorificării producției, iar cînd vorbim de „cost“ înseamnă că ne găsim în sectorul producției materiale. Prețul reprezintă o parte a valorii, fără a se identifica cu costul. In aceste circumstanțe s-au format noțiunile de : „Costi de produzzioni“, în literatura italiană sau de „Coûts de production“, în literatura franceză, sau de „Produktions Kosten“, în literatura germană etc., ceea ce corespunde în limba română noțiuni cost de producție.

La noi, primul autor care folosește termenul de cost și „costuri“ a fost prof. univ. Petre Andrei (1891—1940), filozof cu contribuții prețioase în domeniul axiologiei, eticii și sociologiei cunoașterii [2]. El arată în lucrarea sa „Filosofia valorii“, concepută între 1913—1918 și publicată în 1945, că valoarea economică se bazează pe costuri.

Costul de producție, ca expresie a consumațiunilor de muncă materializată și de muncă vie, este legat de producția materială agricolă și cu drept cuvînt poate fi considerat indicatorul calitativ al activității economice a întreprinderii. Cunoașterea costului, ca o categorie economică obiectivă, prezintă o importanță deosebită în decizie, la toate nivelurile și în toate momentele acesteia, în condițiile creșterii complexității proceselor de producție agricolă. În opoziție cu unii autori [3] considerăm costul ca expresie bănească numai a consumațiunilor de valori cu caracter productiv. Celelalte consumațiuni de valori (accidentale,

---

[1] V o i n a D., Contabilitate generală, Editura Academiei, Cluj, 1947.
[2] A n d r e i P e t r e, Filozofia valorii, București, 1945, p. 129.
[3] O l a r i u C o r n e, Costul și calculația costurilor, Editura didactică și pedagogică, București, 1977, p. 41.

Scanned with OKEN Scanner

speciale și neutrale) nu au ce căuta în structura costurilor de producție, întrucît ele au resurse de acoperire bine precizate (fondul de asigurare, bugetul statului și beneficiile).

În practica economică și în teoria costurilor se întîlnesc abateri de la exprimarea costului ca o expresie bănească a consumațiunilor de valori cu caracter productiv. Faptul că uneori costul de producție cuprinde și alte elemente care nu au caracter de consumațiuni de valori impuse prin acte normative, acestea s-au numit, cu drept cuvînt, costuri sau cheltuieli de producție adiționale [1]. Din această categorie fac parte : cheltuielile cu cercetarea științifică, dezvoltarea tehnologică și introducerea progresului tehnic, înregistrarea economiilor administrativ-gospodărești. Deci în domeniul practicii economice din unitățile agricole costul reprezintă expresia consumațiunilor de valori cu caracter productiv la care se mai adaugă elementele de cost sau de cheltuieli de producție adiționale. Se apreciază că, în toate cazurile, costurile de producție să reprezinte numai consumațiuni de mijloace de producție și de muncă vie exprimate în bani.

O altă abatere de la conținutul real al costului de producție este și faptul că, tot în virtutea actelor normative, mai cuprinde și elemente de natura venitului net, cum sînt : contribuția pentru asigurările sociale, impozitele și taxele etc. Nefiind un atribut al costurilor de producție, acestea n-ar trebui incluse. Metodologia actuală a costurilor de producție recomandă cuprinderea lor în rîndul costurilor pentru motivul că ele sînt strîns legate de principalul factor de producție (munca vie).

O altă noțiune folosită foarte frecvent în limbajul calculației și în studiul costurilor este aceea de *cheltuială de producție*. Faptul că această noțiune s-a încetățenit și că se folosește în contabilitate la exprimarea consumațiunilor de valori periodice productive ne îndreptățește să punem semn de egalitate cu cea de costuri de producție, deoarece ambele reprezintă parte din valoarea producției, exprimată sub aspect bănesc, sub formă de consumațiuni de valori de muncă materializată și muncă vie [1].

Un același înțeles îl dă și prof. D. Rusu [3] care afirmă : „Cînd consumațiile de valori afectează direct un produs... ele poartă denumirea de cheltuieli de producție".

Noțiunea de consumațiuni de valori trebuie să fie însoțită de atributul *periodice*, deoarece ele se referă la o anumită perioadă de calcul, delimitată financiar. Practic, în unitățile agricole au loc consumațiuni de valori, care nu corespund unei perioade de calcul, cum este cazul celor ce privesc alte perioade de gestiune (anticipate). Din această *categorie* fac parte acele consumațiuni de valori ce se efectuează în anul de plan sau curent, însă privesc producțiile anilor următori, cum sînt cele cu înființarea culturilor perene (lucernă, trifoi), cu îngrășămintele și amendamentele, lucrările de reparații capitale ce se trec în costurile de producție în mai multe gestiuni (ani), lucrări de amenajări

---

[1] Rusu D., Bazele contabilității, Editura didactică și pedagogică, București, 1980, p. 153.

[2] Agache Ion, Organizarea și conducerea contabilității în I.A.S., Editura Ceres, București, 1980, p. 115.

[3] Rusu D. Bazele contabilității, Editura didactică și pedagogică, București, 1980, p. 153.

Scanned with OKEN Scanner

în zone îndiguite etc. Aceste consumațiuni de valori formează obiectul înregistrării la contul 530 „Cheltuieli anticipate".

Dacă cercetăm literatura de specialitate străină, observăm că pe plan mondial s-a statornicit o terminologie proprie studiului costurilor, care corespunde cu cea de la noi din țară. În literatura germană s-au statornicit noțiunile de „Kosten" pentru cost ; „Aufwendungen" pentru consumațiuni de valori, „Ausgaben" pentru cheltuieli. În literatura franceză se fac unele precizări în ce privește termenii folosiți în materie de costuri, utilizîndu-se corespunzător noțiunile de : Coût, consumation, depéns, spese. În cea italiană, de asemenea, sînt întrebuințate noțiunile de : „Costi", pentru cost ; „consumazione" pentru consumațiuni și „spesa" pentru cheltuială.

În acest sens, pare că au devenit deosebit de actuale și în acest domeniu de calculație a costurilor, sfaturile vechi și sagace ale lui Boileau „ceea ce este bine conceput își găsește enunțare clară" sau ale lui Voltaire, care cerea interlocutorului său să-și „definească" — recte să-și clarifice termenii, pentru a putea discuta.

Și pe plan mondial, se manifestă această tendință de clarificare. Astfel prof. francez R. B. Thibert nu folosește noțiunea de „preț de cost" (prix de revient), susținînd că : „prețul este legat de relațiile întreprinderii cu terți și nu de activitatea din interiorul unității" [1].

2.4. CLASIFICAREA COSTURILOR DE PRODUCȚIE

Planificarea, organizarea, evidența operativă și contabilitatea costurilor de producție, precum și a calculației lor în unitățile agricole (I.A.S., C.A.P., S.M.A.) impun o grupare a acestora pentru a servi la compararea costului pe unitate de produs sau de lucrări și la efectuarea unui control sistematic. Clasificarea costurilor a format obiectul unor discuții atît în literatura de specialitate, cît și din partea practicienilor din unitățile agricole. Criteriile folosite în gruparea costurilor de producție se apropie mai mult sau mai puțin între ele, contribuind în mod evident la elaborarea unor reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție în unitățile agricole [2].

În clasificarea costurilor de producție se folosesc diferite criterii, și anume după :

— felul de activități ;
— structură ;
— conținutul economic ;
— modul de repartizare în costul produselor ;
— perioada pentru care se fac ;
— dependența față de volumul producției.

---

[1] Tibert B. R. — L'optimisation et les contrôles de la productivité et de la rentabilité de l'entreprise, Dunod, Paris, 1968, p. 13.

[2] Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție în unitățile agricole de stat, cu aplicare din 1.I.1984 ;
— Reguli de bază nr. 117 000 pentru calcularea costurilor de producție în unitățile agricole cooperatiste, cu aplicare din 1.I.1983 ;
— Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor la S.M.A., cu aplicare din 1.I.1982.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste criterii nu trebuie considerate limitative. Ele pot fi extinse sau restrînse în funcție de scopul și obiectul calculației, precum și de abordarea în mod științific a costurilor de producție. Prin regulile de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție în unitățile agricole de stat (I.A.S. și S.M.A.) s-au acceptat toate criteriile de grupare a costurilor enunțate, iar prin regulile de bază pentru cooperativele agricole de producție și asociațiile economice intercooperatiste s-a consimțit o clasificare a costurilor de producție numai după conținutul economic, după modul de includere și după dependența față de volumul producției. Practic, în cooperativele agricole de producție și în asociațiile economice intercooperatiste nu se neagă gruparea costurilor pe feluri de activități, pe locuri de muncă, pe structură și după dependența lor față de volumul de producție. Aceste grupări de costuri se folosesc atît în planificarea, cît și în organizarea evidenței operative și a contabilității costurilor de producție din cooperativele agricole de producție și din asociațiile economice intercooperatiste.

Fiecare criteriu folosit în clasificarea costurilor de producție are o importanță semnificativă în planificarea și organizarea contabilității costurilor, în relevarea corelației lor cu factorii generatori de cheltuieli de producție, în folosirea unor metode și procedee de calcul a costului pe fiecare produs sau lucrare și în urmărirea și analiza reducerii acestora.

a) După felul activității în întreprinderile agricole de stat costurile de producție se grupează în :

— *Costuri ale activității de bază* și care privesc producția vegetală, animală și industrială ;

— *Costuri ale activității de servire* și care privesc activitatea sectoarelor sau compartimentelor : aprovizionare, livrare și transport, mecanic, hidroameliorație și economic ;

— *Costuri ale activității auxiliare* și care privesc gospodăria comunală, căminele muncitorești, oficiul de calcul și service.

În cooperativele agricole de producție și în asociațiile economice intercooperatiste, începînd din anul 1983, costurile de producție s-au grupat după ramurile de activitate, în cheltuieli pentru producția vegetală, pentru cea animală, ale activității de industrie mică și cheltuieli ale activității de prestări de servicii.

În stațiunile pentru mecanizarea agriculturii costurile de producție s-au grupat în :

— costuri legate de activitatea tractoarelor și mașinilor agricole ;

— costuri ale activității de servire care privesc lucrările de întreținere și de reparații curente la tractoare și mașini agricole, precum și cele ale formațiilor de transport.

b) *După locul de muncă.* În întreprinderile agricole de stat și în unitățile agricole cooperatiste (C.A.P. și A.E.I.) planificarea și organizarea evidenței operative și a contabilității costurilor de producție se face pe ferme și brigăzi de producție, pe sectoare sau compartimente de servire etc.

În stațiunile pentru mecanizarea agriculturii costurile de producție, după locul de muncă, se planifică și se organizează contabilitatea lor

Scanned with OKEN Scanner

pe secții de mecanizare a agriculturii, pe sectoare de întreținere și reparații și pe alte compartimente.

c) *După structură,* atît în unitățile agricole de stat (I.A.S. și S.M.A.) cît și în unitățile agricole cooperatiste (C.A.P. și A.E.I.) costurile de producție se împart în costuri simple și costuri complexe.

Costurile simple, elementare și primare, au un conținut omogen, adică nu pot fi descompuse în alte elemente și ele privesc consumul de semințe, furaje, îngrășăminte, combustibil, amortizare, retribuții etc.

Costurile complexe au un conținut eterogen, fiind formate din mai multe cheltuieli simple (materiale și muncă vie), ca de exemplu : cheltuielile sectoarelor sau compartimentelor de servire (A.L.T. mecanic și economic), precum și costul activităților ajutătoare din cadrul fermelor repartizate asupra producției de bază (lucrări cu tractoarele și mașinile proprii), irigarea culturilor, cheltuieli de aprovizionare-desfacere, aplicarea îngrășămintelor naturale la culturile de cîmp, cheltuieli indirecte (cheltuieli comune și cheltuieli generale).

d) *După conținutul economic,* costurile de producție în toate unitățile agricole se grupează, ca o cerință a calculării producției nete, în costuri materiale și costuri de muncă vie.

Costurile materiale în unitățile agricole de stat și cooperatiste sînt rezultatul unei munci trecute și din această categorie fac parte : semințele, materialul de plantat, îngrășămintele chimice, naturale, amendamentele, produsele chimice, furaje, medicamente, amortizarea, combustibil, carburanți, lubrifianți, energie, material biologic, lucrări și servicii prestate de terți și alte cheltuieli materiale.

În stațiunile pentru mecanizarea agriculturii din categoria costurilor materiale fac parte : combustibilul, piesele de schimb, materialele auxiliare, energia, amortizarea, reparațiile executate de terți etc.

Costurile de muncă vie apar datorită particularităților impuse de forma de proprietate, ele au un conținut diferit în unitățile agricole. Din această categorie de costuri în unitățile agricole de stat (I.A.S. și S.M.A.) fac parte : retribuțiile personalului muncitor și alte drepturi cuvenite acestuia, impozitul pe fondul de retribuire, contribuția pentru asigurările sociale, contribuția pentru constituirea fondului de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic și alte cheltuieli de muncă vie.

În unitățile agricole cooperatiste (C.A.P. și A.E.I.) costurile de muncă vie cuprind : retribuțiile nete acordate din fondul de retribuire a muncii ; impozitul pe fondul de retribuire al cooperatorilor și persoanelor încadrate cu contract de muncă ; contribuția la fondul de pensii și asigurări sociale ; primele de asigurare, impozitul pe veniturile din activitățile industriale ; fondul de ajutor ; cheltuielile cu pregătirea cadrelor și practică în producție ; contribuția bănească pentru efectuarea unor lucrări de interes obștesc ; pierderi neimputabile neacoperite din anii precedenți ; alte cheltuieli prevăzute de lege etc. Iar la asociațiile economice intercooperatiste se mai adaugă și cotizațiile la U.N.C.A.P. Aceste elemente sînt redate conform prevederilor Legii nr. 29/1978

e) *După modul de repartizare în costul producției,* acestea se grupează în costuri de producție directe și costuri de producție indirecte.

În întreprinderile agricole de stat și în unitățile agricole cooperatiste sînt considerate *costuri directe* numai acele care privesc cultura,

Scanned with OKEN Scanner

specia și categoria de animale, activități industriale și de mică industrie, ca de exemplu : semințe, material de plantat, furaje, îngrășăminte, retribuții directe etc. *Costurile indirecte* sînt acelea care privesc mai multe culturi sau mai multe categorii de animale, o ramură de producție sau întreaga activitate a unității și se includ în costuri pe calea repartizării, folosind în acest scop anumite baze de referință sau chei de repartizare convenționale.

În stațiunile pentru mecanizarea agriculturii din categoria costurilor directe fac parte : combustibilul, piesele de schimb, materialele, retribuirea muncii directe etc., iar în grupa costurilor indirecte intră costurile comune sectorului de întreținere și reparații curente și costurile generale ale S.M.A.

f) *După perioada în care se fac,* costurile de producție se grupează în :

— costuri ale anului curent ;
— costuri privind producția neterminată ;
— costuri anticipate.

Costurile anului curent sînt acele care au legătură numai cu producția anului de plan.

Costurile privind producția neterminată sînt consumațiunile de valori pentru procesele de producție aflate în curs la sfîrșitul anului, iar producția se obține în anul următor. De exemplu, însămînțările de toamnă (semințe, lucrări executate fie cu mijloace proprii sau de S.M.A. etc.).

Cheltuieli anticipate sînt acele care au loc în anul de plan sau curent, dar privesc producțiile anilor următori, cum sînt : cheltuielile legate de înființarea culturilor perene (lucernă, trifoi), cheltuielile cu amendamentele (corectare a solului), îngrășămintele naturale și chimice ce au caracter remanent etc. Această delimitare (separare) este impusă de cerința reflectării reale a costurilor de producție pe fiecare an gestionar.

g) *După dependența față de volumul producției,* gruparea costurilor de producție se face numai în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii. În funcție de dependența față de volumul producției (lucrărilor și prestațiilor) costurile de producție se împart în : costuri variabile și costuri fixe sau relativ constante.

Costurile variabile sînt acelea a căror mărime evoluează proporțional cu volumul lucrărilor și prestațiilor la care se referă. Fac parte din această categorie : carburanții și lubrifianții, piesele de schimb, materialele pentru reparații, retribuțiile directe etc.

Costurile fixe, numite și relativ-constante, sînt acelea a căror mărime rămîne constantă sau se modifică foarte puțin în raport cu variația volumului producției, respectiv a volumului de lucrări și servicii prestate. Ele sînt legate de organizarea și conducerea stațiunii pentru mecanizarea agriculturii.

Această clasificare a costurilor de producție își poate găsi aplicabilitate și în întreprinderile agricole de stat și unitățile agricole cooperatiste[1] și este legată de introducerea metodelor evoluate de evidență a costurilor de producție și calculul costului efectiv.

---

[1] Casandro, Emilio, Paolo, Le gestioni agrarie, Ed. III. Torino, 1967, p. 595.

Scanned with OKEN Scanner

În categoria costurilor variabile intră acele legate de volumul fizic al producției, adică : semințele, materialele de plantat, furajele, retribuțiile muncitorilor și cooperatorilor, lucrările executate de S.M.A. etc.

Costurile fixe sînt în genere acelea legate de activitatea de conducere și administrație, impozitul agricol, primele de asigurare etc.

Noțiunea de cost variabil nu se confundă cu cea de cost direct, întrucît ele au un conținut diferit și ca urmare nu se poate pune semn de egalitate între ele. De asemenea nu se confundă nici noțiunea de cost fix cu cea de cost indirect, deși ele sînt strîns legate de volumul fizic de producție.

Costurile variabile apar în funcție de variația volumului fizic de producție și ele pot fi : proporționale, regresive, progresive, flexibile și marginale.

Costurile proporționale sînt acelea legate de volumul producției și ele se modifică în aceeași proporție.

Costurile degresive se caracterizează prin aceea că ele cresc în proporție mai mică decît volumul fizic al producției agricole.

Costurile progresive sînt acelea care cresc într-o proporție mai mare decît ritmul de creștere al producției fizice. Ele pot evolua în formă liniară, convexă sau concavă și pot lua forma din figura 2.

Costurile regresive sînt acele care scad simțitor în cazul creșterii producției agricole.

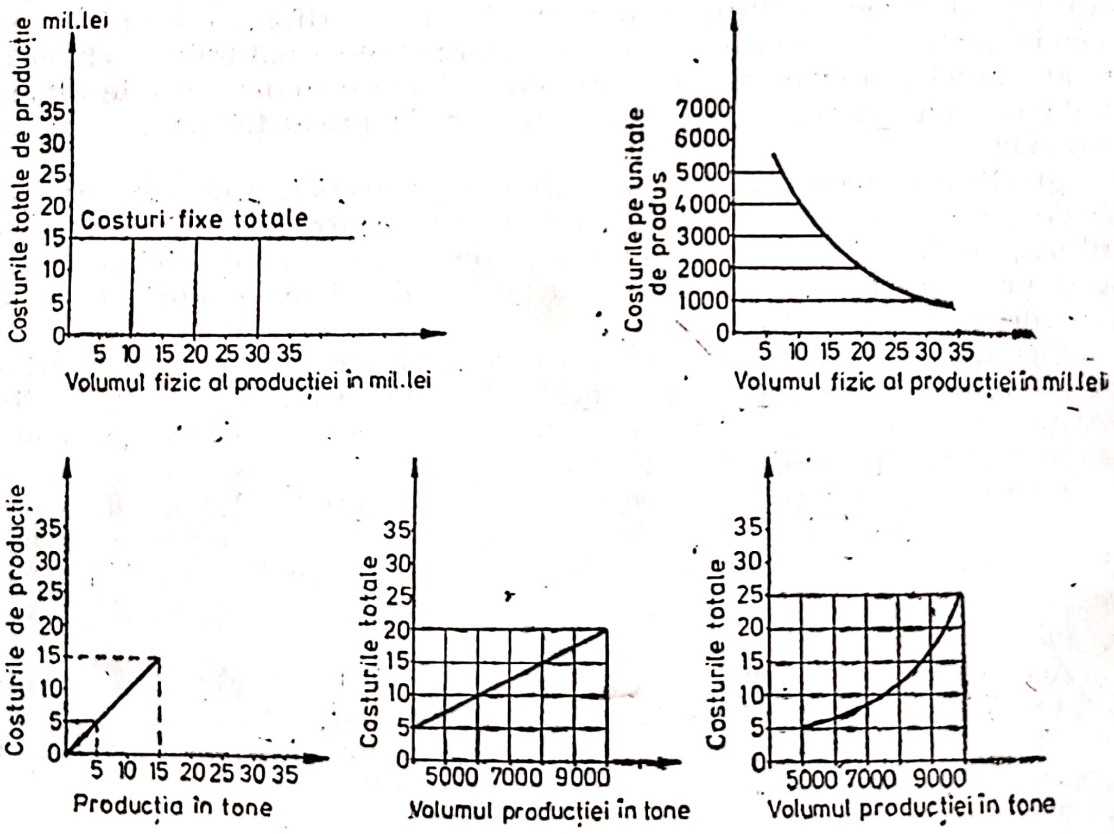


Fig. 2.a. Evoluția costurilor fixe și unitare ; *b.* Evoluția costurilor variabile și fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Costurile flexibile sînt acelea care evoluează neregulat față de volumul fizic al producției. Ele pot evolua liniar, neliniar, alteori degresiv, progresiv și proporțional, schimbîndu-se alternativ.

Costul marginal este definit ca un cost apărut la ultima unitate luată în considerare, sau costul unei unități adiționale.

Pentru o definire mai precisă a costurilor variabile în funcție de volumul fizic al producției se poate calcula gradul de reacție [1] (Gr). Prin gradul de reacție se stabilește un raport între modificarea procentuală a volumului fizic al producției (V) și modificarea procentuală a costului analizat (C) adică :

$$Gr = \frac{C}{V} = \frac{10}{10} = 1 \; ; \quad \frac{5}{10} = 0{,}5 \; ; \quad \frac{10}{8} = 1{,}25$$

În condițiile gradului de reacție de 1,25 rezultă că articolele de calculație, semințe, retribuții, furaje, îngrășăminte etc., au crescut față de volumul fizic de producție. Un grad de reacție pozitiv se încadrează între 0 și 1.

În întreprinderile agricole de stat, prin Regulile de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție s-a stabilit o nomenclatură a costurilor de producție pe elementele primare, o nomenclatură a costurilor de producție a fermelor agricole de producție și sectoarelor (compartimentelor) de servire pe elemente și o nomenclatură a costurilor pe articole de calculație.

Gruparea costurilor de producție pe elemente primare permite stabilirea unei legături organice între elementele componente de cost, a centralizării acestor costuri pe ramuri de producție și pe economia națională în scopul de a studia structura acestora și de a se lua decizii pe economia națională. Tot această grupare scoate în relief raportul dintre munca trecută, materializată și munca vie și prin aceasta duce la cunoașterea compoziției organice a costurilor de producție, la corelarea planului costurilor producției cu celelalte secțiuni de plan, la calcularea valorii producției nete și altor indicatori.

Elementele primare specifice după conținutul economic sînt :

1. *Cheltuieli materiale*

a. semințe și material de plantat ;
b. îngrășăminte chimice, naturale și amendamente ;
c. produse chimice ;
d. furaje ;
e. combustibil, lubrifianți, energie și apă din afară ;
f. alte materii prime și materiale ;
g. amortizarea mijloacelor fixe ;
h. lucrări și servicii prestate de terți ;
i. alte cheltuieli materiale ;

2. *Cheltuieli de muncă vie*

j. retribuțiile personalului muncitor ;
k. impozitul pe fondul de retribuire ;

[1] Mellerovicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Band II, Berlin, 1968, p. 136.

l. contribuția la asigurările sociale ;
m. contribuția la fondul de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic ;
n. alte cheltuieli de muncă vie.

Pentru fermele de producție și sectoarele (compartimentele) de servire s-a concretizat următoarea nomenclatură tip a elementelor de costuri [1] :

	La ferme	La sectoare
a. retribuții	x	x
b. impozitul și contribuția la asigurările sociale pentru retribuții	x	x
c. materiale (din stoc + cumpărări)	x	x
d. lucrări și servicii din afara unității	x	x
e. lucrări și servicii de la fermele și sectoarele întreprinderii	x	x
f. amortizarea mijloacelor fixe	x	x
g. alte cheltuieli materiale	x	x
h. alte cheltuieli de muncă vie	x	x
i. cote de cheltuieli primite de la întreprindere, adică :	x	x
— de aprovizionare	x	x
— pentru fondul de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic	x	—
— pentru desecări, apărarea împotriva inundațiilor și evacuarea apei	x	—
— de administrație și conducere generală	x	—
j. animale tinere și la îngrășat cumpărate	x	—
k. animale adulte reformate	x	x

Gruparea costurilor de producție pe articole de calculație face posibilă separarea costurilor legate direct de procesul de producție de cele legate de servirea procesului de producție și de conducere. Articolele de calculație oglindesc gradul de participare a diferitelor locuri de producție (ferme, sectoare etc.), la formarea costului întregii producții, precum și cota-parte din fiecare fel de cheltuieli pe unitate de produs. Clasificarea costurilor de producție pe articole de calculație servește la analiza îndeplinirii sarcinii de reducere a costurilor producției marfă comparabile în ansamblu și pe fiecare produs, la urmărirea îndeplinirii planului costurilor producției globale și la calculul costului pe unitate de produs (vegetal, animal, industrial).

Nomenclatura costurilor de producție pe articole de calculație constă în [2] :

---

[1] Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor producției în unitățile agricole de stat, 1984, p. 9.
[1] Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor producției în unitățile agricole de stat, 1984, p. 14—15.

Scanned with OKEN Scanner

Specificare	Produse vegetale	animale	industr.
a. retribuții	x	x	x
b. impozitul și contribuția la asigurările sociale pentru retribuții	x	x	x
c. materiale (din stoc+cumpărări) din care :	x	x	x
— îngrășăminte chimice	x	—	—
— furaje	—	x	—
— materii prime	—	—	x
d. lucrări și servicii din afara întreprinderii	x	x	x
e. lucrări și servicii de la fermele și sectoarele întreprinderii	x	x	x
f. amortizarea specifică a mijloacelor fixe	x	x	x
g. alte cheltuieli materiale	x	x	x
h. alte cheltuieli de muncă vie	x	x	x
i. cota de desecări	x	—	—
j. animale tinere și la îngrășat cumpărate	—	x	—
k. animale adulte reformate	—	x	—
l. produse din producție proprie consumate	x	x	x
m. mutații de animale și produși vii obținuți	—	x	—
n. tractoare și mașini agricole	x	x	x
o. autocombine pentru cereale și semințe, respectiv pentru furaje verzi	x	—	—
p. mijloace de transport	x	x	x
r. aplicarea îngrășămintelor naturale la culturile de cîmp	x	—	—
s. irigații	x	—	—
ș. cheltuieli de aprovizionare	x	x	x
t. cheltuieli indirecte (comune+generale)	x	x	—

Prin regulile de bază Nr. 117 000/1983, în cooperativele agricole de producție și în asociațiile economice intercooperatiste s-a acreditat o grupare a cheltuielilor de producție pe elemente de cheltuieli și anume :

I. *Costuri materiale*	vegetale	animale	industrie mică
— semințe și materiale de plantat	x	—	—
— furaje și așternut	—	x	—
— îngrășăminte chimice, naturale și amendamente	x	—	—
— medicamente și material biologic	—	x	—
— materii prime, materiale de bază și auxiliare din producție proprie	—	—	x
— materii prime, materiale de bază și auxiliare din cumpărări	—	—	x
— combustibil, carburanți, lubrifianți și energie	x	x	x

Scanned with OKEN Scanner

— amortizarea mijloacelor fixe	x	x	x
— lucrări executate de S.M.A.	x	—	—
— irigații	x	—	—
— reparații curente și capitale	—	x	x
— alte materiale directe	x	x	x

II. *Costuri de muncă vie*

— retribuții nete acordate din fondul retribuire a muncii	x	x	x
— impozitul pe fondul de retribuire al cooperatorilor și persoanelor încadrate cu contract de muncă	x	x	x
— contribuția la fondul de pensii și asig. sociale	x	x	x
— prime de asigurare	x	x	x
— impozitul pe venituri provenite din activitățile industriale	—	—	x

În stațiunile pentru mecanizarea agriculturii s-a fixat, prin regulile de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor, nomenclatoare de costuri de producție pe elemente primare și articole de calculație. Această grupare este unică pentru toate S.M.A.-urile, ținînd seama de obiectul sau de lucrările și serviciile prestate.

Nomenclatura costurilor, după conținutul economic, pe elemente primare, o formează :

1. *Costuri materiale :*

— carburanți și lubrifianți ;
— materiale și piese de schimb, din care : sîrmă și sfoară de balotat;
— amortizarea mijloacelor fixe ;
— energie și apă din afară ;
— alte cheltuieli materiale ;

2. *Costuri cu munca vie :*

— retribuirea muncii personalului muncitor și alte drepturi ale acestuia ;
— impozitul pe fondul de retribuire ;
— contribuția pentru asigurările sociale ;
— contribuția pentru fondul de cercetare științifică, dezvoltarea tehnologică și introducerea progresului tehnic ;
— alte cheltuieli de muncă vie.

Această clasificare servește la determinarea indicatorului producției nete, la corelarea planului costurilor S.M.A. cu celelalte secțiuni de plan, cu planurile secțiilor de mecanizare și a altor compartimente de servire, la calcularea indicatorului de plan „cheltuieli la 1 000 lei venituri“ și a altor indicatori de eficiență economică.

Nomenclatorul costurilor de producție pe articole de calculație a căpătat o structură specifică, și anume :

— retribuții directe ;
— impozitul și contribuția la asigurările sociale aferente retribuțiilor directe ;
— carburanți și lubrifianți ;
— materii și materiale (inclusiv sîrmă și sfoară de balotat) ;
— reparații la tractoare și mașni agricole ;
— amortizarea mijloacelor fixe ;
— alte cheltuieli materiale ;
— alte cheltuieli de muncă vie ;
— cota de cheltuieli generale ale S.M.A.

Am prezentat aceste grupări ale costurilor de producție ca o cerință a sistemului informațional-decizional pe linia planificării și contabilizării lor în costul produselor agricole, precum și pe linia analizelor comparative și a calculelor previzionale.

2.5. PRINCIPIILE DE APLICAT ÎN CALCULAȚIA ȘI TEORIA COSTURILOR DE PRODUCȚIE

Calculația și teoria costurilor au un rol hotărîtor în conducerea modernă a unităților agricole și au devenit o problemă centrală în condițiile actualului mecanism economico-financiar. Scopul calculației și al teoriei costurilor de producție este de a fi un măsurător cantitativ și calitativ al întregului proces de producție, de a constitui un mijloc de control, de orientare și de reglare prin decizii a laturii valorice a producției. Dar pentru a răspunde cerințelor de măsurător, cantitativ și calitativ, al întregului proces de producție agricolă se cere, atît în sistemul informațional, cît și în calculația costurilor, ca urmare a teoriei costurilor, să se aplice anumite principii, și anume :

— delimitarea în timp a costurilor de producție ;

— separarea costurilor de producție de consumațiunile de valori accidentale și speciale și de cheltuielile neutrale ;

— individualizarea costurilor de producție pe produs ;

— inventarierea producției neterminate și delimitarea consumațiunilor aferente acesteia de costurile producției terminate.

2.5.1. PRINCIPIUL DELIMITĂRII ÎN TIMP A COSTURILOR DE PRODUCȚIE

Grevarea fiecărei perioade de calcul, ca și a fiecărui produs, cu costurile aferente a constituit o problemă centrală a studiului costurilor de producție în agricultură și care se realizează prin principiul delimitării în timp. A delimita în timp costurile de producție înseamnă a separa acele consumațiuni de valori cu caracter productiv care au loc în perioada curentă, deci indiferent de momentul cînd au avut loc. În agricultură efectele costurilor de producție se pot extinde și în alte perioade de gestiune. Din această categorie fac parte : consumațiunile de valori legate de culturile perene, îngrășăminte și amendamente administrate solului, aracii folosiți în legumicultură, viticultură, reparațiile capitale, curente, reviziile tehnice, lucrările hidroameliorative (scarificări, nivelări, modelări), abonamentele la publicații etc.

Scanned with OKEN Scanner

De la culturile perene se obțin recolte succesive, în mai mulți ani. Înființarea acestora reclamă consumațiuni de valori mari, care dacă s-ar raporta la producția primului an costul unitar al produselor ar fi foarte ridicat comparativ cu cei din anii următori. Aceasta reclamă o delimitare a cheltuielilor de producție în legătură cu înființarea culturilor perene și proporțional cu producția oferită în fiecare an și care se poate face pe calea observării statistice. Aceeași soluționare se pune și pentru aracii folosiți în agricultură, care au o durată de folosință mai mare de un an.

Caracterul remanent al îngrășămintelor naturale și chimice precum și a amendamentelor (calciu, marnele, praful de cocs, rezidurile de la fabricile de săpun și de hîrtie etc.) ridică probleme de delimitare a acestor consumațiuni de valori, corespunzător nivelului de producție dat în perioada de vegetație a plantei. Modul de delimitare a caracterului remanent al îngrășămintelor asupra producției agricole este tratat diferențiat în unitățile agricole. În întreprinderile agricole de stat s-a indicat că cheltuielile anticipate se pot repartiza asupra costului producției agricole în cel mult doi ani de la efectuarea lor și numai în condiții de excepție, cu aprobarea Comitetului de Stat al Planificării și Ministerului Finanțelor, în cel mult patru ani [1]. În unitățile agricole cooperatiste se recomandă repartizarea integrală în primul an de producție a îngrășămintelor azotoase, în doi ani cele fosfatice, în trei ani cheltuielile cu îngrășămintele naturale și în patru ani cheltuielile pentru amendarea solurilor acide și alcaline [2].

O problemă în repartizarea sau delimitarea cheltuielilor cu îngrășămintele și amendamentele este aceea a găsirii unei baze corecte de stabilire a cotelor pe durata de remanență. În practica unităților agricole se folosesc cote stabilite anual pentru fiecare tip de îngrășământ. S-a opinat, în scopul simplificării calculelor, a se folosi cote egale, în ani, la durata efectului remanent prin raportarea valorii îngrășămintelor *(vî)* plus cheltuielile de administrare *(Ca)* la timpul de remanență *(T)*. Deci se poate folosi relația de calcul a cheltuielilor anuale cu îngrășmintele *(Caî)*, astfel :

$$Caî = \frac{Vî + Ca}{T} \qquad (1)$$

În ipoteza cînd costurile cu îngrășămintele, plus cele cu administrarea lor, însumează 550 000 lei, iar efectul remanent este de 4 ani, consumațiunile de valori ce vor greva fiecare perioadă de gestiune se pot reda prin aplicarea relației de mai sus, astfel :

$$Caî = \frac{550\,000}{4} = 137\,500 \text{ lei}$$

---

[1] Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor producției în unitățile agricole de stat, Buletin financiar-contabil, 1984, p. 7.

[2] Reguli de bază No. 117.000 pentru calcularea costurilor de producție în unitățile agricole cooperatiste, 1983.

Scanned with OKEN Scanner

Această modalitate de delimitare nu oferă o bază reală, deoarece nivelul producției, respectiv sporul de producție e diferit de la an la an. Pe baza observării statistice, îngrășămintele naturale au efect remanent diferit asupra producției agricole, fapt ce ne conduce la calcularea unor coeficienți de individualizare în funcție de sporul de producție sau de venitul net. În funcție de sporul de producție (Q_1, Q_2. . .Q_n) se pot delimita cheltuielile cu îngrășămintele sau amendamentele (C_1, C_2. . .C_n), astfel :

$$C_1 = \frac{Vî + Ca}{VTSP} \cdot Q_1$$

$$C_2 = \frac{Vî + Ca}{VTSP} \cdot Q_2 \qquad (2)$$

$$C_n = \frac{Vî + Ca}{VTSP} \cdot Q_n$$

În ipoteza în care s-au administrat la 1 000 ha cîte 40 t gunoi la fiecare hectar, la care se adaugă cheltuielile legate de transport și împrăștiere, ce însumează 150 lei la hectar, și ținînd seama că producția martor, (teren neîngrășate), este de 2 000 kg, iar cea obținută în cei patru ani de la administrarea îngrășămintelor s-a materializat în : primul an 7 000 kg, al doilea an 6 000 kg, al treilea an 4 500 kg și al patrulea an 3 000 kg, calculul de delimitare a costurilor de producție de 550 000 lei, contra valoarea îngrășămintelor și cheltuielilor de transport aprovizionare, se face în funcție de sporul de producție al fiecărui an, astfel :

$$C_1 = \frac{(1\,000 \times 40 \times 10) + (1\,000 \times 150)}{5\,000 + 4\,000 + 2\,500 + 1\,000} \times 5\,000 = 220\,000 \text{ lei}$$

$$C_2 = \frac{(1\,000 \times 40 \times 10) + (1\,000 \times 150)}{5\,000 + 4\,000 + 2\,500 + 1\,000} \times 4\,000 = 176\,000 \text{ lei}$$

$$C_3 = \frac{(1\,000 \times 40 \times 10) + (1\,000 \times 150)}{5\,000 + 4\,000 + 2\,500 + 1\,000} \times 2\,500 = 110\,000 \text{ lei} \qquad (3)$$

$$C_4 = \frac{(1\,000 \times 40 \times 10) + (1\,000 \times 150)}{5\,000 + 4\,000 + 2\,500 + 1\,000} \times 1\,000 = 44\,000 \text{ lei}$$

Din suma de 550 000 lei, ce reprezintă cheltuielile cu îngrășămintele și administrarea lor la cultura porumbului, constituie element de cost în primul an numai 220 000 lei, restul sumelor calculate, pentru anii II, III și IV, reprezintă consumațiuni de valori ce privesc alte perioade de gestiune și care se înregistrează, ca urmare a calculului de delimitare efectuat, la contul 530 „Cheltuieli anticipate".

Ținem să remarcăm, că dacă am compara suma de 137 500 lei, stabilită în prima variantă, cu sumele obținute în funcție de sporul de producție al fiecărui an, observăm diferențe care, dacă nu s-ar ține seama, ar conduce la deformarea costurilor de producție și implicit a rezultatelor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Un alt aspect pe care-l mai semnalăm este în legătură cu eficiența economică a îngrășămintelor pentru fiecare leu învestit. Stabilirea eficienței îngrășămintelor se face prin raportarea venitului net *(Vn)* la cheltuielile cu îngrășămintele *(C)*, care o redăm prin relația :

$$E_1 = \frac{Vn_1}{C_1}; \qquad E_n = \frac{Vnn}{C_n} \tag{4}$$

Venitul net corespunde valorii sporului de producție al fiecărui an înmulțit cu prețul de producție, achiziție, contractare minus costurile de producție delimitate și care s-au calculat mai sus.

Relațiile sînt :

$$\begin{aligned} V_{n1} &= VSP_1 - C_1 \\ V_{n2} &= VSP_2 - C_2 \\ V_{nn} &= VSP_n - C_n \end{aligned} \tag{5}$$

Anul I 5 000 kg × 1 000 ha × 1,50 lei − 220 000 = 7 280 000 lei
Anul II 4 000 kg × 1 000 ha × 1,50 lei − 176 000 = 5 824 000 lei
Anul III 2 500 kg × 1 000 ha × 1,50 lei − 110 000 = 3 640 000 lei
Anul IV 1 000 kg × 1 000 ha × 1,50 lei − 44 000 = 1 456 000 lei
Total = 18 200 000 lei

Aplicînd relația 4 rezultă următoarea eficiență economică a îngrășămintelor :

$$\text{Anul I} = \frac{7\,280\,000}{220\,000} = 33{,}09 \text{ lei}; \qquad \text{Anul II} = \frac{5\,824\,000}{176\,000} = 33{,}09 \text{ lei};$$

$$\text{Anul III} = \frac{3\,640\,000}{110\,000} = 33{,}09 \text{ lei}; \qquad \text{Anul IV} = \frac{1\,456\,000}{44\,000} = 33{,}09 \text{ lei}$$

Deci, un leu învestit cu îngrășămintele naturale produce un venit de 33,09 lei în fiecare an, pe întreaga perioadă de remanență a îngrășămintelor.

În practică delimitarea cheltuielilor anticipate cu privire la îngrășăminte se face în anumite cote fixate prin regulile de bază sau prin instrucțiunile date de organul ierarhic superior. Metodologia de stabilire a coeficienților sau cotelor de repartizare a îngrășămintelor *(K)* pe fiecare an de remanență se determină prin raportarea sporului de producție *(SP)* la totalul sporului de producție *(TSP)*, concretizat în relația :

$$K = \frac{SP}{TSP} \cdot 100 \tag{6}$$

În exemplul nostru coeficienții de delimitare sînt :

$$K_1 = \frac{SP_1 \cdot 100}{TSP} = \frac{5\,000 \cdot 100}{12\,500} = 40\,\%$$

$$K_2 = \frac{SP_2 \cdot 100}{TSP} = \frac{4\,000 \cdot 100}{12\,500} = 32\,\%$$

$$K_3 = \frac{SP_3 \cdot 100}{TSP} = \frac{2\,500 \cdot 100}{12\,500} = 20\%$$

Scanned with OKEN Scanner

$$K_4 = \frac{SP_4 \cdot 100}{TSP} = \frac{1\,000 \cdot 100}{12\,500} = 8\%$$

Aceiași coeficienți se pot obține și în funcție de venitul net:

$$K_1 = \frac{Vn_1 \cdot 100}{Vnt} = \frac{7\,280\,000 \cdot 100}{18\,200\,000} = 40\%$$

$$K_2 = \frac{Vn_2 \cdot 100}{Vnt} = \frac{5\,824\,000 \cdot 100}{18\,200\,000} = 32\%$$

$$K_3 = \frac{Vn_3 \cdot 100}{Vnt} = \frac{3\,640\,000 \cdot 100}{18\,200\,000} = 20\%$$

$$K_4 = \frac{Vn_4 \cdot 100}{Vnt} = \frac{1\,456\,000 \cdot 100}{18.\,200\,000} = 8\%$$

În condițiile cunoașterii coeficienților sau cotelor, delimitarea cheltuielilor cu îngrășămintele se face prin aplicarea lor asupra totalului de consumațiuni de valori.

Prin regulile de bază s-a precizat că cheltuielile anticipate aferente anilor precedenți neincluse în costul producției, descoperite în anul de plan, se includ în cheltuielile de producție în luna în care au fost identificate pe culturi, categorii de animale, activități industriale etc. În cazul cînd s-au înregistrat în plus în costul producției consumațiunile anilor precedenți, rămîn înregistrate ca atare la anii respectivi, fără să influențeze costul de producție al anului curent.

2.5.2. PRINCIPIUL SEPARĂRII COSTURILOR DE PRODUCȚIE DE CONSUMAȚIUNILE ACCIDENTALE, SPECIALE ȘI DE CHELTUIELILE NEUTRE

După acest principiu, costul produsului trebuie să cuprindă numai acele consumațiuni de valori socialmente necesare. Acest principiu s-a impus, mai ales, ca urmare a aplicării actualului mecanism economico-financiar, ca efect al Hotărîrii Plenarei C.C. al P.C.R. din martie 1978. El vizează teoria costurilor pure (curate), fără acele consumațiuni de valori care nu au legătură cu producția agricolă.

Studiul costurilor, metodelor și tehnicile de calcul al costului reclamă separarea consumațiunilor de valori accidentale și speciale de consumațiunile de valori productive și înregistrarea lor în conturile specifice. Înregistrarea consumațiunilor de valori accidentale și speciale în conturi specifice este justificată, deoarece ele au resurse distincte de finanțare.

În unitățile agricole de stat consumațiunile de valori accidentale sînt acelea, care, inițial, au avut caracter productiv, dar datorită prezenței unor calamități naturale (îngheț, furtuni, ploi torențiale, boli infecto-contagioase sau parazitare etc.) nu se materializează sau concretizează într-un produs agricol. Aceste consumațiuni de valori se separă din totalul costurilor de producție și se înregistrează în debitul contului 752 „Pierderi din calamități naturale". Constatarea și separarea consumațiunilor de valori accidentale se face pe bază de procese verbale, care se întocmesc de o comisie în termen de 5 zile de la producerea calamității.

Scanned with OKEN Scanner

În procesele verbale de constatare se vor consemna unele elemente care vor sta la baza evaluării calamității, și anume : ferma, cultura, suprafața, producția medie planificată, cheltuielile legate de însămînțare și de îngrijirea plantelor, stadiul de dezvoltare a plantelor, natura și gradul de distrugere. În separarea consumațiunilor accidentale se va ține seama de valoarea îngrășămintelor și amendamentelor administrate, deoarece efectul lor continuă la noua cultură însămînțată. În producția animală, pierderile din calamități naturale se stabilesc ca diferențe între prețul mediu pe cap de animal sau kilogram greutate vie al categoriei de animale și sumele încasate efectiv din valorificarea produselor recuperate și refolosibile (piei, seu, păr, pene etc.). Acoperirea pierderilor din calamități naturale se face de organul tutelar din fondul de asigurare, care se constituie pe calea vărsării de fiecare unitate a unei cote de 40% din beneficiile planificate și peste plan.

O problemă care își cere rezolvarea este aceea a separării consumațiunilor accidentale și în unitățile agricole cooperatiste, așa cum se face în cele de stat. Potrivit metodologiei stabilite, costurile de producție aferente producției calamitate, rămîn înregistrate în contul 500 „Cheltuielile producției de bază", iar eventualele despăgubiri acordate de A.D.A.S. se înregistrează în creditul contului 500 „Cheltuielile producției de bază". Se propune ca în planul de conturi al unităților agricole cooperatiste să figureze contul 752 „Pierderi din calamități naturale" în scopul separării și cunoașterii consumațiunilor de valori accidentale. Acceptarea contului 752 „Pierderi din calamități naturale" ar oferi un cost efectiv comparabil între cele două tipuri de unități agricole, care desigur ar conduce la înlăturarea deformării indicatorilor producției globale, producției nete și a rezultatelor financiare în cooperativele agricole.

Separarea consumațiunilor de valori speciale constituie o cerință a teoriei și calculației costurilor de producție. În unitățile agricole au loc consumațiuni de valori legate de acțiunile de combatere a bolilor și dăunătorilor la plante și animale (epifitii și epizootii), pentru prevenirea inundațiilor etc. Aceste acțiuni sînt finanțate de la bugetul statului și ca urmare nu au ce căuta în structura costurilor de producție. Prin actuala metodologie s-a acceptat ca în întreprinderile agricole de stat aceste consumațiuni de valori speciale să facă obiectul de înregistrare al contului 513 „Cheltuieli finanțate de la buget". Tot în întreprinderile agricole de stat din categoria consumațiunilor speciale fac parte și acelea legate de realizarea unor acțiuni sociale, ca cele pentru tratamente și odihnă, regia și hrana copiilor de la creșe și grădinițe, regia cantinei, întreținerea și funcționarea dispensarelor medicale, întreținerea, reparația căminelor muncitorești pentru tineret etc. Toate consumațiunile de valori legate de acțiunile sociale se separă și se înregistrează la contul 515 „Cheltuieli pentru acțiuni sociale".

Extinderea noului mecanism economic și în unitățile agricole cooperatiste a condus la separarea din costurile de producție a consumațiunilor reclamate de acțiunile social-culturale și sportive, ca : procurarea și instalarea aparatelor de radio, a televizoarelor, dotarea cluburilor, stimularea cooperatorilor, a activităților turistice și sportive, organizarea învățămîntului agrozootehnic de masă, a creșelor, procurarea de cărți și reviste pentru bibliotecă, dotarea echipelor sportive etc. Potrivit principiului separării, aceste consumațiuni de valori fac obiectul contului 516

Scanned with OKEN Scanner

„Cheltuieli pentru acțiuni social-culturale și sportive". Pentru acoperirea finanțării consumațiunilor de valori legate de acțiunile social-culturale și sportive se constituie pe seama beneficiilor, la nivelul fiecărei unități agricole cooperatiste, fondul pentru acțiuni social-culturale și sportive.

Teoria costurilor pure, apărută ca urmare a aplicării noului mecanism economico-financiar, a condus și la separarea cheltuielilor neutre de consumațiunile cu caracter productiv, socialmente necesare obținerii de produse agricole. Separarea cheltuielilor neutre, respectiv a acelora care nu sînt legate de producția unităților agricole, are o mare importanță, în vederea cunoașterii mărimii lor, a structurii acestora, în vederea reducerii, eliminării și prevenirii lor pentru a nu greva fie costurile de producție, fie rezultatele financiare. Din categoria cheltuielilor neutre fac parte :

— amortizările și cheltuielile pentru reparații la clădirile date în folosința școlilor profesionale și organizațiilor obștești, care funcționează pe lîngă acestea ;

— amortizarea necalculată a mijloacelor fixe casate înainte de îndeplinirea duratei normate ;

— cheltuielile cu pregătirea cadrelor și practica în producție ;

— taxele pentru folosirea terenurilor proprietate de stat ;

— contribuția bănească ;

— cheltuielile de protocol ;

— penalitățile pentru neexecutarea sau executarea necorespunzătoare a obligațiilor contractuale ;

— dobînzile pentru creditele nerambursate la scadență ;

— penalitățile pentru depășirea cotelor de energie și de gaze naturale.

Toate aceste cheltuieli plătite sau datorate sînt înregistrate în debitul contului 750 „Beneficii și pierderi", deci ocolesc conturile de cheltuieli de producție, deoarece nu au nimic comun cu procesul de producție.

În literatura de specialitate au apărut opinii opuse, în sensul cuprinderii lor în costurile de producție, argumentîndu-se că ar reda condițiile reale de producție. Acceptarea acestei opinii ar conduce la denaturarea costului, a necunoașterii cauzelor străine de depășirea lor și la nefundamentarea științifică a prețurilor.

2.5.3. PRINCIPIUL INDIVIDUALIZĂRII COSTURILOR DE PRODUCȚIE PE PRODUS

În legătură cu principiul individualizării costurilor de producție, în literatura de specialitate și în limbajul curent al specialiștilor, se folosesc o serie de termeni, ca : purtător de costuri, loc de cheltuială, titular de costuri, zonă de costuri, centre de costuri etc. În agricultură, pornind de la modul de organizare a producției, de urmărirea și calcularea costurilor, nu toți termenii își găsesc folosință în redarea principiului individualizării lor.

Aplicarea acestui principiu este strîns legată de obiectul calculației costurilor de producție. Potrivit acestui principiu se preconizează ca imputarea sau individualizarea consumațiunilor de valori să se facă pe fiecare produs în parte. Cu cît acest principiu este mai extins în economia unităților agricole, cu atît se asigură un grad mai mare de exactitate a

Scanned with OKEN Scanner

calculației costului unitar pe fiecare produs. Una din cerințele teoriei și calculației costurilor în agricultură este determinarea precisă a obiectului calculației, ținînd seamă că în agricultură se realizează o producție conexă, și a unității de calcul, precum și de stabilirea unei nomenclaturi precise a costurilor de producție în fișele tehnologice sau în devizele cheltuielilor de producție corespunzătoare celor din regulile de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție în unitățile agricole de stat, precum și a unităților agricole cooperatiste.

Faptul că atît unitățile agricole de stat, cît și unitățile agricole cooperatiste s-au structurat, în desfășurarea activităților, în ferme, sectoare de servire, secții, brigăzi, a condus la o anumită metodologie de urmărire și de calcul a costurilor de producție. Urmărirea costurilor de producție are loc atît la nivelul fermelor, cît și la nivelul unităților agricole. Subliniem faptul că încă nu s-a realizat o evidență unitară a costurilor de producție în cele două tipuri de unități agricole de stat și cooperatiste și nici de calculare a costului unitar pe produs.

Fermele, sectoarele, secțiile și brigăzile ca o cerință a individualizării costurilor de producție au devenit „centre de producție", deoarece în contabilitate formează o entitate tehnico-contabilă. Prin urmărirea costurilor de producție pe ferme, sectoare, secții și brigăzi, care sînt considerate ca locuri generatoare de costuri, s-a ajuns la noțiunea de calculație pe locuri de costuri. Noțiunea de „centru de costuri" răspunde conducerii moderne a unităților agricole pe baza principiului excepției, care asigură o informare operativă și relevantă asupra abaterilor, în cazul nostru față de bugetul de venituri și cheltuieli. În general, prin „centrul de costuri" înțelegem unități organizatorice ale producției, respectiv unități de ordin calculatoric, de autogestiune. Adîncirea principiului individualizării costurilor de producție are loc la nivelul fermelor pe „purtători de costuri", respectiv pe : culturi, grupe de culturi, categorii și specii de animale, feluri de activități etc. Noțiunea de „purtător de costuri" cuprinde și depășește semnificația organizatorică a întreprinderii. Ea nu este o creație factică, artificială, ci corespunde unei adînciri a regulii individualizării costurilor de producție în cadrul fermelor de producție și care se concretizează prin calculul costului pe fiecare produs. Deci, în unitățile agricole se pot folosi doi termeni legați de individualizarea costurilor de producție, și anume : la nivel de unități termenul de „centre de cost", care formează o entitate tehnico-contabilă, servind la urmărirea costurilor pe ferme, sectoare, secții, brigăzi și termenul de „purtător de costuri", care pot fi culturi, grupe de culturi, categorii și specii de animale, fel de activități etc. Pe baza acestui principiu se urmărește ca fiecare produs să fie grevat numai de consumațiunile de valori aferente acestuia.

2.5.4. PRINCIPIUL INVENTARIERII PRODUCȚIEI NETERMINATE ȘI DELIMITAREA CONSUMAȚIUNILOR AFERENTE ACESTEIA DE COSTURILE PRODUCȚIEI TERMINATE

Producția neterminată este aceea care nu a trecut prin toate stadiile (fazele) de vegetație sau de creștere în greutate etc., prevăzute în tehnologiile de producție ale fiecărei culturi, specii sau categorii de animale, respectiv nu a parcurs întregul ciclu de producție.

Scanned with OKEN Scanner

Delimitarea cheltuielilor producției neterminate de cea terminată constituie o cerință de prim ordin în metodologia calculului costului unitar, atît în plan cît și în contabilitate. Procesele de producție, tehnologia și dezvoltarea biologică a plantelor și animalelor duc în mod inerent la existența permanentă a unei producții neterminate și care constă în : însămînțări și plantări de toamnă, lucrări în vii, livezi, grădini cu legume, arături, viței și purcei neînțărcați, cheltuieli de producție legate de întreținerea ovinelor adulte în trimestrul IV etc. După acest principiu se va stabili exact, cantitativ și valoric, producția neterminată. Stabilirea exactă a producției neterminate se va face pe cale de inventariere, care va avea loc la sfîrșitul anului de către o comisie numită de directorul sau președintele unității agricole. Inventarierea producției neterminate se va face pe culturi, categorii și specii de animale, feluri de activități prin identificarea consumațiunilor de valori pe operații sau lucrări executate. Cu toate că procesul tehnologic este același, evaluarea consumațiunilor de valori aferente producției neterminate nu este identică. În întreprinderile agricole de stat s-a considerat că evaluarea producției neterminate să se facă la costul intern de decontare (normat), iar în unitățile agricole cooperatiste la nivelul costurilor efective.

În practica economică din întreprinderile agricole de stat s-a stabilit ca volumul producției neterminate vegetale să se facă pe calea actualizării costurilor normate a semințelor și îngrășămintelor, care constă în :

— stabilirea suprafețelor de producție neterminată pe culturi ;

— din totalul costurilor de producție se scade valoarea semințelor și îngrășămintelor exprimate la costul intern de decontare (plan) ;

— la suma rămasă se adaugă valoarea semințelor și îngrășămintelor la costurile efective, exprimate în registrul pentru urmărirea planului de producție, venituri și cheltuieli al fermei ;

— suma obținută se înmulțește cu numărul de hectare inventariate, pe fiecare cultură și ea prezintă valoarea producției neterminate.

În zootehnie numărul vițeilor, mieilor și purceilor se împarte la doi și apoi se înmulțește cu costul intern de decontare.

La fermele industriale producția neterminată constă în :

— stocuri de vinuri, țuică, rachiuri ;

— ouăle aflate la incubator plus cheltuielile de producție determinate în funcție de numărul de zile de incubație ;

— materia primă supusă prelucrării.

O problemă în legătură cu producția neterminată în întreprinderile agricole de stat este aceea a evaluării, care se face la costul intern de decontare (normat). Subliniem că acest cost nu se suprapune cu costul efectiv. O subevaluare a producției neterminate are efect aditio asupra costurilor și diminuează beneficiul. Supraevaluarea ei majorează beneficiul și are efect substractiv asupra costurilor de producție (fig. 3).

În unitățile agricole cooperatiste cheltuielile producției neterminate se determină fizic prin inventarierea pe teren și se pun de acord cu datele din contabilitate, iar în expresie bănească se face prin metoda contabilă, potrivit căreia cheltuielile producției neterminate rămîn după scăderea din totalul cheltuielilor de producție a cheltuielilor aferente producției terminate (finite). În contabilitate, producția netermi-

Scanned with OKEN Scanner

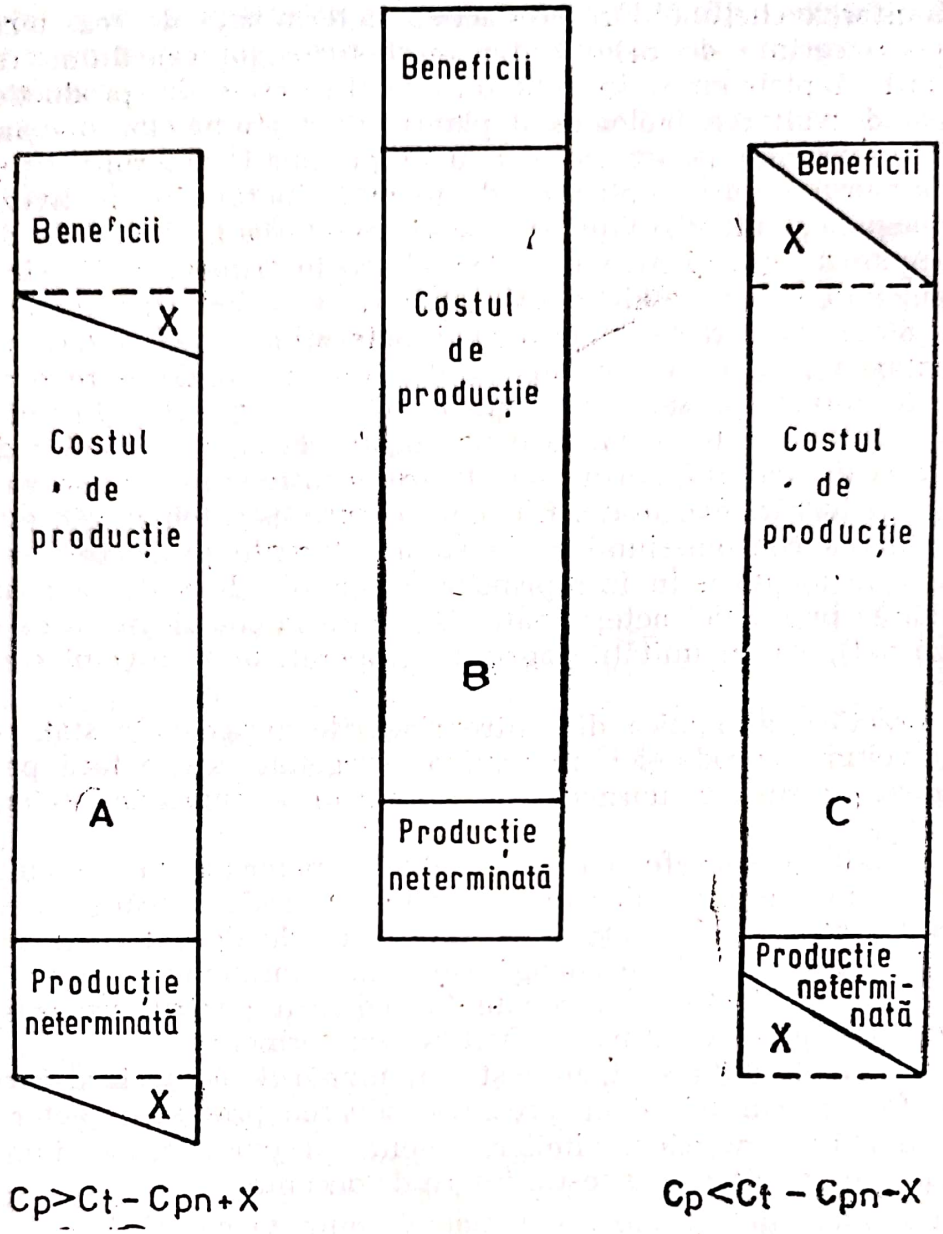


Fig. 3. Situația evaluării producției neterminate asupra realității costului de producție și a beneficiului: *A* — în condițiile supraevaluării; *B* — în condițiile reale; *C* — în condițiile subevaluării producției neterminate; *cp* — costurile de producție; *cpn* — costurile de producție neterminate; *ct* — costurile totale de producție; *x* — mărime cu care se supra sau se subevaluează producția.

nată se estimează la costul efectiv sau cheltuieli efective, consemnîndu-se pe elemente de cost.

2.6. ANTECALCULUL ȘI POSTCALCULUL COSTURILOR DE PRODUCȚIE

Arta de a conduce, în mod competent și eficient, constă în a folosi calculul economic. Numai el ne face să percepem valoarea activităților economice, ne orientează spre determinări de direcții, de sesizare a unui

Scanned with OKEN Scanner

climat, în care criteriile de eficiență economică să stea la baza acțiunii de producție. Producția agricolă reclamă anumite consumațiuni de valori, pe care conducerea unităților agricole trebuie neapărat să le cunoască pentru a putea calcula costul de producție, pentru a controla și pentru a prevedea activități economice rentabile. Numai prin cunoașterea costului de producție al fiecărui produs se pot evalua rezultatele ce decurg din diferite variante preconizate ale folosirii optime a resurselor, respectiv de utilizare a mijloacelor de producție în executarea unor anumite producții.

În calculul costului de producție se folosesc metode matematice moderne în vederea modelării și cuantificării proceselor economice, pornind de la primatul analizei calitative a fenomenelor. Prin calculul costului de producție, în egală măsură, se vizează atît probleme legate de dimensionarea producției, alegerea metodelor de producție, stabilirea rentabilității, cît și problemele repartizării sarcinilor de producție. Prin costul de producție se exprimă în lei consumațiunile de valori legate de producerea de bunuri materiale (produse finite, semifabricate, produși, spor de creștere în greutate etc.), lucrări, servicii prestate. Necesitatea calculării costului unitar este justificată prin aceea că el servește ca bază la stabilirea prețurilor (contractare, achiziție, producție), la cunoașterea de către oamenii muncii a raportului în care se găsesc produsele obținute de ei în procesul valorificării, la creșterea eforturilor în reducerea consumațiunilor de valori, la valorificarea din plin a rezervelor interne, acționînd concentric spre reducerea pierderilor. Necesitatea calculului costului pe produs este dată și de participarea efectivă la conducerea activității a unui număr mai mare de oameni ai muncii, de stimularea inițiativei, de creșterea responsabilității, de manifestarea triplei calități de proprietar, producător și beneficiar al bunurilor materiale. Toate acestea se fac ca urmare a acțiunii de a prevedea.

Acțiunea de a prevedea o înaltă rentabilitate obligă unitățile agricole la calculul costului unitar pe fiecare produs. Pornind de la aceste considerente, putem grupa calculația costului în :

— calculație de plan (antecalculație) și

— calculație efectivă, de dare de seamă (postcalculație).

2.6.1. ANTECALCULAȚIA

Calculația de plan se întocmește înainte de a avea loc efectuarea procesului de producție. Ea reprezentînd o prefigurare a evoluției cheltuielilor de muncă materializată și de muncă vie într-un model microeconomic. Prefigurarea costurilor de producție în agricultură presupune o continuă actualizare și completare a soluțiilor tehnice și economice concepute anterior, luîndu-se în considerație noile elemente ce apar în dezvoltarea economico-socială a țării noastre și pe plan mondial. Prin antecalculație, care se realizează prin „Fișa tehnologică", se determină un maxim de cheltuieli de producție sau de consumațiuni de valori în expresie bănească, avînd la bază normele de consum și normele de muncă planificate, și concretizate în normele financiare. Prin Decretul Consiliului de Stat nr. 236/86 se stabilesc norme financiare pentru fiecare cultură, specie și categorie de animale, care sînt considerate bare-

Scanned with OKEN Scanner

muri maxime de cheltuieli. Aceste norme financiare sînt diferite pentru cele două tipuri de unități și în cadrul acestora în funcție de nivelurile de producție fixate pe culturi, specii și categorii de animale și produse.

Conducerea unităților agricole ale fermelor și sectoarelor de activitate răspund de aplicarea normelor financiare, de obținerea producției, beneficiilor și de gradul de rentabilitate stabilit. De asemenea, conducerea unităților va acționa în sensul reducerii baremurilor de cheltuieli, ținînd seama de evoluția prețurilor produselor agricole, de promovarea progresului tehnic, de introducerea și extinderea semințelor și raselor de animale de mare productivitate etc. Personalul cu atribuții financiar-contabile din unitățile agricole este obligat să execute controlul financiar preventiv asupra angajării fondurilor bănești și materiale pentru a asigura încadrarea în normele financiare. Fișa tehnologică îmbracă forma calculației de plan pe produs, a calculației privind întreaga producție globală și marfă. Ea îmbracă caracter de directivă în desfășurarea producției viitoare, luînd forma de calculație normativă de costuri obligă conducerea unităților agricole de a se încadra în normele de muncă și normele de consum prestabilite și de a obține producții mari pe unitate de suprafață și pe cap de animal. Prezentăm două fișe tehnologice pentru culturile de „Grîu boabe" și „Porumb boabe" (tab. 1 și 2).

Întocmirea fișei tehnologice solicită un volum mare de muncă, o concentrare și efort atît din partea economiștilor cît și a specialiștilor. Lor li se cere să facă opțiuni în legătură cu executarea lucrărilor, corespunzător mijloacelor de lucru ale fiecărei unități agricole sau mai bine zis cu condițiile naturale și economice proprii. De exemplu: aratul, care lucrare se poate executa cu tractorul sau animale de muncă ; *prășitul* la fel poate fi executat cu tractorul, prășitoare tractată de animale și cu sapa ; *recoltatul* poate fi făcut cu combina, secerătoarea simplă și chiar cu secera de mînă etc. Alegerea modalităților va avea în vedere criteriul economic, reducerea costurilor de producție și executarea lucrărilor agricole în perioada optimă.

Lucrările, cu variantele lor, sînt trecute în ordinea cronologică, așa cum se desfășoară procesul de producție, indicîndu-se luna în care are loc executarea. În cazul cînd lucrările se repetă, cum sînt : prașile, stropitul etc. ele sînt trecute fiecare în parte, indicîndu-se modalitatea de execuție. Astfel, prașila I se poate executa cu prășitoarea tractată de animale sau cu tractorul, prașila a II-a și a III-a cu sapa sau tractorul. Faptul că fișa tehnologică redă lucrările agricole în ordinea de execuție, ce servește așa cum am arătat mai sus ca ghid, îndreptar agrotehnic, dar în același timp se folosește ca mijloc în executarea controlului de compartiment și de control financiar preventiv.

Fișa tehnologică a culturii sau categoriei de animale este împărțită în trei părți și anume : în partea I se redă producția totală și destinația ei ; în partea a II-a se prezintă o sinteză a cheltuielilor totale, pe luni ; iar în partea a III-a lucrările agricole în ordinea tehnologică, precizîndu-se perioada și volumul lor. La rîndul lor lucrările agricole se desfășoară succesiv, dar separat, în lucrări de executat mecanic și manual. Cele executate mecanic sînt prefigurate în lucrări de a fi realizate cu mijloace proprii și în folosință, iar cele manuale se stabilesc separat în funcție de posibilitățile fiecărei ferme. Exemplifi-

Scanned with OKEN Scanner

căm întocmirea fișei tehnologice pentru cultura grîului și a porumbului. Fișa tehnologică a culturii grîului s-a întocmit pentru 291 ha, cu o producție medie de 4 800 kg, la un cost planificat de 1 059 lei/t. Pentru cultura porumbului în fișa tehnologică s-au folosit norme de consum și muncă pentru o producție de 6 034 kg la ha, cu un cost unitar pe tonă de 1 370 lei.

Fișele tehnologice dispun de coloane care permit înțelegerea conținutului lor cu multă ușurință. Ne oprim asupra coloanei „Volumul de lucrări" în care se consemnează unitatea de măsură și cantitatea. Volumul lucrărilor se exprimă în hectare, tone, zile, norme etc. în funcție de norma de muncă. În hectare ,lucrările de : arat, semănat, nivelat, discuit, prășit, tăiat și făcut glugi etc., în tone, lucrările de : descărcat îngrășăminte, stivuit, sfărîmat, încărcat, transport și împrăștiat îngrășăminte, recoltat, transport, lopătat produse etc. și în zile norme, paza în cîmp a mașinilor agricole etc.

Pentru întocmirea fișelor tehnologice, fiecare unitate agricolă va lua măsuri concrete pentru antrenarea largă a oamenilor muncii, cooperatorilor, specialiștilor și a personalului care lucrează în domeniul cercetării. Planul de măsuri a oricărei unități agricole va cuprinde :

— reducerea costurilor materiale pentru utilizarea cît mai rațională a mijloacelor de producție, valorificarea superioară a resurselor materiale, creșterea gradului de mecanizare a lucrărilor agrozootehnice, diminuarea consumurilor de materiale, combustibil, energie ;

— creșterea productivității muncii și reducerea pe această cale a cheltuielilor de muncă vie pe unitate de produs ;

— reducerea pierderilor de recoltare, a mortalității la animale etc. ;

— îmbunătățirea tehnologiilor de producție ;

— valorificarea superioară a resurselor secundare, eliminarea cheltuielilor neproductive, reducerea perisabilităților și scăzămintelor ;

— reducerea cheltuielilor administrativ-gospodărești.

2.6.2. POSTCALCULAȚIA

Numită și calculația de dare de seamă. La baza postcalculației stau datele contabilității sau a evidenței operative a costurilor de la nivelul fermei, secției, brigăzii, sectorului etc., care stau la baza stabilirii costului efectiv al producției. Postcalculul facilitează acțiunea de urmărire și control a costurilor efective cu cele planificate și concretizate în fișele tehnologice.

Evidența costurilor de producție la nivelul fermelor din cadrul întreprinderilor agricole de stat se ține cu ajutorul „Registrului pentru urmărirea bugetului de venituri și cheltuieli și a producției" unde se deschid partizi distincte pe elemente de cheltuieli, iar în cadrul acestora pe culturi, categorii de animale, activități industriale, de mică industrie etc. Calculul costului efectiv la producția vegetală are loc la nivelul fermei, pentru fiecare cultură, la sfîrșitul trimestrului în care recoltarea a fost terminată, folosindu-se datele din partida „Recapitulația lunară a producției, cheltuielilor și a rezultatelor financiare". Costul efectiv la producția animală și al sporului de creștere în greutate are loc la sfîrșitul fiecărui trimestru, folosindu-se, de asemenea, datele din partida „Recapitulația lunară a producției, cheltuielilor și a rezultatelor financiare".

Scanned with OKEN Scanner

Odată cu calculația costului pe produs se determină și cheltuielile pe animal sau zi furajare, prin raportarea costurilor totale de producție ale perioadei la efectivul mediu total, respectiv la totalul zilelor de furajare ale categoriei de animale.

Costul efectiv al produselor de la activitățile industriale, organizate în ferme industriale, se determină la fiecare sfîrșit de trimestru, în funcție de costurile de producție și producția fiecărei activități de la care se obțin produse. Odată cu calculația costului pe produs, la producția industrială, se determină și cheltuielile de producție pe unitate de materie primă prelucrată.

Aplicarea Legii nr. 29/1978 în unitățile agricole cooperatiste a făcut ca Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare să elaboreze reguli de bază, care se aplică din anul 1983, prin care se stabilește o metodologie, cu unele particularități specifice proprietății de grup, de calculare a costului unitar pe produs. Cunoașterea costului pe fiecare produs constituie un indicator sintetic care caracterizează activitatea cooperativei. Precizăm că în mod practic fără calculul costului efectiv nu se poate determina nivelul de eficiență economică a activității de producție. Calculul costului efectiv se face separat pentru producția vegetală, animală și pentru activitatea de industrie mică, ca și pentru fiecare produs principal sau pentru produși. Furajele grosiere și fibroase rezultate (paie, pleava, cocenii, colete de frunze de sfeclă, vrejuri, tulpini de floarea soarelui etc.) se evaluează la prețurile stabilite potrivit normelor legale.

Antecalculația și postcalculația costului sînt impuse de practica economică și de conducerea modernă a unităților agricole. Ele servesc la urmărirea operativă a costurilor de producție efective comparativ cu cele planificate și în determinarea abaterilor.

Dar pentru satisfacerea acestor deziderate se cer :

— folosirea aceleiași nomenclaturi a costurilor de producție, aceasta pentru a avea același conținut ;

— practicarea acelorași principii în delimitarea în timp și în spațiu a costurilor de producție ;

— utilizarea acelorași purtători de costuri ;

— folosirea acelorași metode sau tehnici de calcul a costului efectiv.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

CALCULUL COSTULUI DE PRODUCȚIE PE PRODUS

3.1. NECESITATEA ȘI PROBLEMELE LEGATE DE CALCULUL COSTULUI DE PRODUCȚIE PE PRODUS

Orice conducător de unitate agricolă, indiferent de forma de proprietate, are nevoie pentru fundamentarea deciziei sale de anumite imagini și puncte de sprijin privind evoluția previzibilă a costurilor de producție. Previziunile sînt necesare datorită mai multor factori, care urmăresc să asigure în economia unităților agricole un grad mai mare de certitudine. Veridicitatea și exactitatea costului de producție depinde de luarea în considerare a tuturor elementelor care pot influența evoluția procesului de producție agricol, ținînd seama de realizările în acest domeniu, atît pe plan național, cît și pe plan mondial.

Conducerea unităților agricole, ca și a oricărei întreprinderi, nu este posibilă fără cunoașterea costului pe produs sau a costurilor totale de producție. Am putea afirma că pentru factorii de decizie cunoașterea costului pe produs constituie un catehism, deoarece prin intermediul lui se poate ajunge la o rentabilitate deplină în unitățile agricole. Prin el se poate anticipa evoluția și a celorlalți indicatori economico-financiari, respectiv a beneficiului, a formării fondurilor necesare reluării pe o scară mai lărgită a procesului de producție. Fără un calcul al costului unitar pe produs și fără cunoașterea raportului în care se găsește el față de prețul de valorificare (producție, contractare, achiziție) nu se poate concepe intensificarea agriculturii. Este cunoscut faptul că intensificarea producției agricole depinde de sporirea investițiilor pe unitate de suprafață, îmbunătățirea calității semințelor, a materialului săditor și a raselor de animale, folosirea eficientă a mijloacelor de producție existente, aplicarea complexului de măsuri agrozootehnice, extinderea ramurilor cu caracter productiv, pregătirea și calificarea cadrelor etc. În acest context realizarea intensificării producției agricole solicită fonduri, ce se pot forma numai în cazul cînd costul de producție se găsește într-un raport rațional cu prețul.

Cunoscînd costul efectiv, ca și cel planificat, organele de decizie de la nivel macroeconomic (de comandă socială) pot folosi corespunzător pîrghiile economice pentru stimularea și redresarea economică a unităților agricole slab dezvoltate.

O cerință în calculul planificat al costului pe produs este de a se folosi norme de consum și de muncă reale, proprii fiecărei unități, dar fără a neglija pe cele ideale. N-ar fi rău ca unitățile agricole să calculeze un cost pe fiecare produs pe bază de norme de muncă și de consum,

Scanned with OKEN Scanner

deoarece el corespunde unei tehnologii de producție de aspirație. Către aceasta trebuie să tindă fiecare unitate.

Comparînd acest cost de producție cu cel realizat efectiv de unitățile agricole, factorii de conducere își dau seama unde se află și ce au de făcut pentru a reduce efortul dintre tehnologia de aspirație și cea existentă. Numai un calcul al costului de producție ne pune în situația de a face judecăți de valoare în procesul decizional. Necalcularea costului pe fiecare produs și neurmărirea lui pe cale contabilă conduce la neputința prevederii și a controlului din partea unităților agricole în urmărirea eficienței economice.

Actuala „Fișă tehnologică" este un act de previziune, dar nu are la bază întotdeauna folosirea unei tehnologii de aspirație. În unele cazuri se folosesc norme de muncă și de consum improprii unităților agricole. Normele de consum și de muncă ideale în unele cazuri nici nu se cunosc. S-au emis păreri în scopul simplificării calculelor de a se urmări numai costurile totale de producție și de a se calcula costurile de producție la 1 000 lei venituri. Or, acest indicator spune ceva, efortul sau lipsa de efort, dar nu poate indica cu ușurință căile de reducere a costurilor materiale și ce sforțare să facă conducerea unităților agricole spre a se încadra în acele norme de consum și de muncă ideale. Elementul de progres constă în găsirea noului, a normelor ideale. Reproducția lărgită intensivă se realizează numai în eficiența folosirii mijloacelor de producție, modificînd aspectul calitativ al producției agricole și a schimbării tot calitative a productivității muncii.

Un alt aspect pe care-l semnalăm în legătură cu normele de consum și de muncă reale, de folosire a unei tehnologii de aspirație, este aceea de utilizarea potențialului de cercetare tehnico-științifică din cadrul institutelor de cercetare de profil și din stațiunile de cercetări teritoriale care prin disponibilitățile lor pot autonomiza și devansa actuala tehnologie de producție. În statele cu o economie dezvoltată sînt create unități s-au oficii de cercetare și în jurul lor o seamă de agenți se întrec în alcătuirea unor calcule de eficiență a fiecărei ferme, vizînd sporirea producției agricole printr-o creștere a productivității muncii și respectiv de sporirea a rezultatelor economico-financiare[1]. Și la noi în țară oficiile de studii pedologice și agrochimice au aceeași menire, dar nu urmăresc aplicarea soluțiilor date pe teren. Se impune o implicare a lor în procesul de producție al unităților agricole.

Cunoașterea costului unitar pe produs și al raportului în care se găsesc produsele în procesul valorificării, dă posibilitatea factorilor de decizie, specialiștilor, lucrătorilor agricoli, cooperatorilor, să găsească un mecanism intim de intensificarea eforturilor pentru reducerea costurilor de producție, deoarece sînt direct interesați în consolidarea unităților agricole. Numai cunoscînd costul efectiv vom putea percepe valoarea activităților economice, orientarea spre determinări și direcții de sesizare a climatului în care criteriile de eficiență economică să stea la baza acțiunii de producție.

Dar calculul costului pe produs ridică în agricultură o serie de probleme, atît sub aspect teoretic, cît și practic, și anume :

---

[1] *Miculescu A.*, Aspecte din experiența fermierilor din S.U.A. în cultivarea plantelor de cîmp, Editura Agro-silvică, București, 1967, p. 11.

Scanned with OKEN Scanner

— stabilirea obiectului calculației ;
— precizarea unității de calcul pentru fiecare obiect ;
— dacă împărțirea producției în produse principale și secundare și evaluarea ei satisface cerințe de ordin științific ;
— alegerea procedeului de decontare a cheltuielilor de producție indirecte ;
— cînd să aibă loc calculul costului efectiv ;
— ce metodă de calculație să se folosească ;
— adaptarea unei metodologii unitare de calcul al costului pe fiecare produs.

3.1.1. OBIECTUL CALCULAȚIEI

Una din problemele de bază ce stau în fața teoriei calculației costurilor în agricultură este aceea a stabilirii obiectului calculației, deoarece producția agricolă este complexă. Prin actuala metodologie, producția agricolă se formează din produse principale și produse secundare. Obiectul calculației, potrivit regulilor de bază, îl formează numai produsele principale, ca : boabe grîu, orz, porumb, mazăre, floarea-soarelui, rădăcini de sfeclă, lapte, ouă, spor de creștere în greutate la animale, purcei la fătare, viței la fătare, miei la fătare, lînă, must, vin, rachiuri, brînză, preparate din carne, pui de găină de o zi sexați, pui de găină de o zi nesexați, fructe uscate, faguri artificiali etc. Restul produselor sînt considerate secundare, ca : paie, coceni, vrejuri, coarde de viță, tulpini, capitule, stoloni, gunoi, seu, păr, roiuri, ceară, lăptișor, polen, puiet pește, drojdie, tescovină, zer, lapte tras [1] etc. Ele nu constituie obiectul calculației și în consecință cheltuielile de producție aferente lor se stabilesc prin evaluarea acestora la prețurile de producție sau, în lipsa acestora, la prețuri convenționale transmise de organul ierarhic superior odată cu indicațiile de plan, care se scad din totalul costurilor de producție ale culturii sau categoriei și speciei de animale.

Această împărțire a produselor agricole în principale și secundare prezintă avantajul că simplifică în mare măsură calculul costului efectiv. Potrivit actualei metodologii, în cazul obținerii unui produs principal și a unuia sau mai multor produse secundare, din totalul costurilor de producție se deduce mai întîi costul produselor secundare evaluate la prețurile de producție sau convenționale, după care restul sau soldul cheltuielilor se raportează la cantitatea de produse principale însă nu compensează dezavantajul unei estimări nereale. Chiar dacă inițial prețurile, în estimarea producției secundare, au o bază reală, datorită modificării soiurilor, raselor etc., se rupe acel raport stabilit la început între valoarea produselor principale și secundare.

Estimarea corectă a produselor secundare constituie o cerință elementară a calculului costului efectiv, atît în plan cît și în contabilitate.

Această cerință a exprimării reale a costului fiecărui produs, indiferent dacă este principal sau secundar, este rezolvată numai în situația în care toate produsele constituie obiectul calculației, iar individuali-

[1] Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție în unitățile agricole de stat, 1984, anexa 1, 2 și 3 ; Reguli de bază nr. 117 000 pentru calcularea costurilor de producție în unitățile agricole cooperatiste, 1983.

Scanned with OKEN Scanner

zarea costurilor de producție pe fiecare produs să se facă cu ajutorul cifrelor de echivalență. În calculul cifrelor de echivalență, pe fiecare produs, se pot folosi anumite baze de referințe comune, ca substanța activă, unități nutritive, proteină digestibilă, metri pătrați sau rame convenționale, prețurile de valorificare ale produselor, observarea statistică etc. Folosind aceste baze de referință în calculul costului pe fiecare produs nu se mai reclamă împărțirea producției pe produse principale și secundare.

3.1.2. UNITĂȚILE DE CALCUL PENTRU OBIECTUL CALCULAȚIEI

Fixarea obiectului de calcul are o importanță deosebită în organizarea corectă a calculației. În funcție de fiecare produs unitatea de calcul poate fi : tona, hl., kg, mii bucăți coarde, mii bucăți ouă, cap animal, kg spor greutate etc.

Cerințele cunoașterii în agricultură au impus, ca odată cu calculația costului unitar, să se determine și costurile pe hectar, costurile pe cap animal sau zi furajare ale categoriei de animale, randamentul pe toate fazele de producție, care se face prin raportarea totalului costurilor de producție la suprafață, la cap animal, total zile furajate ale categoriei de animale. Totodată, se calculează și randamentul producției care se obține prin raportarea producției la cantitatea de materie primă intrată în fabricație. Randamentul se calculează la fiecare fază în parte de producție.

3.1.3. PROBLEME LEGATE DE ÎMPĂRȚIREA PRODUCȚIEI AGRICOLE ÎN PRODUSE PRINCIPALE ȘI SECUNDARE ȘI DE EVALUAREA LOR

Așa cum am mai afirmat, împărțirea producției în produse principale și secundare conduce la simplificarea calculației, dar nu compensează dezavantajul unei estimări necorecte a produselor secundare [1]. Este recunoscut că o subevaluare a producției secundare [2] duce la un cost ridicat al produsului principal, după cum o supraevaluare ar conduce la un cost mai mic.

Existența în agricultură a unei producții conexe complică mult calculul costului unitar, pentru care este destul de dificil să se stabilească un anumit raport între „valoarea“ produsului principal care formează obiectul calculației și „valoarea“ produsului secundar care nu constituie obiectul calculației.

---

[1] Cassandra E. P. — Le gestione agraire, Editrice Torino, 1967, p. 263.

[2] Redăm prețurile convenționale pentru producția secundară folosite în I.A.S. : paie și pleavă grîu, secară, orz 250 lei/t. ; paie și pleavă de ovăz 330 lei/t. ; paie pleavă orez și vrejuri de fasole, mazăre, soia 200 lei/t. ; frunze și colete de sfeclă de zahăr 75 lei/t. ; coceni porumb 300 lei/t. ; ciocălăi porumb 200 lei/t. ; bețe de floarea soarelui 50 lei/t ; capitule de floarea soarelui 200 lei/t ; gunoi ovine 60 lei/t. ; gunoi cabaline 55 lei/t. ; gunoi bovine 40 lei/t. ; gunoi porcine 10 lei/t. ; gunoi pasăre din sistem de creștere clasic 65 lei/t. ; drojdie vin 0,20 lei/gr. dal. ; tescovină 80 lei/t ; viței la naștere 20 lei/kg ; miel înțărcat 15 lei/kg ; lapte oaie 500 lei/hl ; lînă 60 lei/kg ; zer lapte de vacă și oaie 10 lei/hl ; piei ovine 29,40 lei/buc. ; piei porcine 13,875 lei/kg ; piei bovine 20,608 lei/kg ; grăsime bovine 12,571 lei/kg, grăsime porc 13,571 lei/kg ; ceară albine, roiuri, polen, mătci, la prețul de producție în vigoare etc.

Scanned with OKEN Scanner

Cercetările științifice, precum și practica unităților agricole, au indicat două metode de evaluare a producției secundare și anume:

— în valori fixe pentru fiecare produs

— în coeficient față de produsul principal [1].

Stabilirea și folosirea unor valori fixe în estimarea produselor agricole, inițial, au avut la bază unele raporturi certe. Practica a demonstrat că prețul convențional al produsului secundar s-a stabilit în funcție de costurile medii pe ramură ale fiecărei culturi sau categorii și specii de animale, ținîndu-se seama și de nivelul producției medii obținute. Cum acest raport este supus schimbărilor datorită unor factori aleatori, relațiile semnalate devin numai temporare. O relație poate deveni temporară, efemeră și datorită faptului că în agricultură asistăm la introducerea de semințe și specii de animale cu valori de producție schimbate, ceea ce determină ruperea acelui raport dintre valoarea produselor principale și secundare. Considerăm că în stabilirea evaluării produselor secundare nu trebuie pornit de la ideea că produsele principale au o valoare deplină și că valoarea produselor secundare este mai mică, căci aceasta duce în mod sigur la denaturarea costului produsului principal. Pentru a fi mai explicit în ce privește ruperea echilibrului dintre producția principală și secundară, exemplificăm prin fișa tehnologică în care se stabilesc nivelul costurilor de producție, cantitatea de produse principale și secundare și costul de plan. Dar în condițiile de secetă costurile de producție pot crește prin sporirea numărului de udări. La rîndul său numărul udărilor se poate reduce, datorită ploilor, determinînd implicit și diminuarea costurilor. Apariția unor dăunători duce la o modificare a producției de boabe la grîu, iar în această situație paiele, pleava care sînt produse secundare se mențin cantiativ etc. Pentru a demonstra efectul asupra costului produsului principal, boabe grîu, vom exemplifica influența ce o prezintă numai reducerea costurilor de producție ca urmare a renunțării la unele udări datorită căderii ploilor sau la unele acțiuni contra dăunătorilor grație neapariției lor (tab. 3).

Tabelu 3

Influența reducerii costurilor de producție ca urmare a renunțării la udări

Indicat	Influența reducerii costurilor totale pe unități				
	A	B	C	D	E
Costurile totale de producție	2 500	2 400	2 300	2 200	2 100
Valoarea producției secundare	500	500	500	500	500
Costuri aferente produsului principal — boabe grîu	2 000	1 900	1 800	1 700	1 700
Cantitatea de produse	3	3	3	3	3
Costul produsului principal pe tonă	666	633	600	566	533
Influența asupra costului produsului principal	—	33	66	100	133

[1] Sobbotin V., Metodologia de calcul al prețului de cost al producției vegetale și animale; Ekonomica sebkoga hozeaistvax Nr. 8, 1966, p. 37—47.

Scanned with OKEN Scanner

Datele din tabelul 3 indică că reducerea costurilor de producție a influențat numai produsul principal, nu și produsul secundar. Dacă producția secundară crește, datorită factorilor semnalați mai înainte, se va accentua mult influența asupra costului produsului principal.

Aceasta ne face să apreciem că metoda soldului sau metoda rămasă a cheltuielilor de producție după scăderea valorii producției secundare prezintă dezavantaje, de aceea opinăm pentru metoda de individualizare a costului de producție pe fiecare produs cu ajutorul coeficientului de echivalență. Problema folosirii coeficienților de echivalență în individualizarea costurilor de producție nu-i o chestiune nouă. Ea este aceea care înlătură ideea împărțirii producției agricole în produse principale și secundare. Pe baza unor studii, folosind observarea statistică pe un număr de cinci ani, și ținînd seama de nivelul producției am putut determina un anumit raport al costurilor de producție în funcție de U.N. pe care îl redăm pe culturi (tab. 4).

Tabelul 4

Raportul stabilit pe cale de observare statistică între produsul principal și produsele secundare, care poate sta la baza departajării costurilor de producție

Denumirea culturii	Coeficienții de echivalență	
	Produsul principal	Produsul secundar
Grîu toamnă	72	28
Secară toamnă	63	37
Orz toamnă	73	27
Grîu primăvară	79	21
Secară primăvară	68	32
Ovăz	68	32
Mazăre	77	23

Prin aplicarea acestor coeficienți în individualizarea costurilor de producție se menține un raport mai corect între costul produselor principale și secundare.

Problema care se ridică este aceea a stabilirii unui raport corect între producția principală și secundară, folosind anumite baze de referință comune pentru ambele produse. Aceste baze de referințe pot fi: unități nutritive, proteine digestibile prețul de valorificare, metri pătrați sau rame convenționale, observare statistică etc.

În stabilirea valorii producției secundare s-a recurs la folosirea unor coeficienți în funcție de valoarea produsului principal [1], ca: boabe grîu 1, paie 0,8, boabe porumb 1, coceni, tulpini 0,17, sfeclă zahăr 1, frunze 0,2, semințe in 1, paie 0,25, semințe cînepă 1, paie 0,15, fîn 1, semințe 10, masă verde 5, ovine carne 1, lînă 5, lapte 0,22, păsări carne 1, ouă 0,08, pene 0,2, miere albine 1, ceară 5, roi 10, matca 3,5.

Acești coeficienți folosiți în individualizarea costurilor de producție, indiferent dacă sînt produse principale sau secundare, au o bază mai certă întrucît ei sînt rezultatul observării statistice pe număr de „n" ani.

[1] Procofiev, Evidența contabilă în sovhozuri, Moscova, 1947, p. 313.

Scanned with OKEN Scanner

Acești coeficienți redau un raport mai corect între costurile de producție ale produselor principale și secundare și de aceea susținem aplicarea lor.

Pentru a demonstra importanța coeficientului în calcularea costurilor de producție și calculul costului efectiv, ținem să semnalăm unele aspecte în legătură cu aplicarea bazelor de referință în calculul lor și anume :

Prețurile de producție pot fi folosite în stabilirea coeficienților de echivalență pentru producția de la ovine, pomicultură, viticultură, albine etc. dar nu pot fi aplicate în legumicultură, deoarece ele se abat în mare măsură de la valoare, pentru faptul că ele capătă caracterul de prețuri sezoniere. Ele se modifică la intervale scurte de timp, îndeplinind în felul acesta și o funcție de stimulare a unităților agricole. Se pot folosi și alte baze de referințe ca :

— unitățile nutritive pentru producția animală și vegetală ;

— metri pătrați sau rame convenționale în producția de legume realizată forțat în sere, solarii ;

— observarea statistică în culturile perene.

3.1.4. PROCEDEE LEGATE DE DECONTAREA CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE INDIRECTE

Calcularea corectă a costului unitar pe produs este în mare măsură influențată și de baza de referință folosită în repartizarea cheltuielilor de producție indirecte, care nu se pot individualiza pe purtătorul de costuri în momentul efectuării lor. În întreprinderile agricole de stat decontarea cheltuielilor de producție se face pe bază de coeficienți planificați, iar în cooperativele agricole repartizarea are loc la sfîrșitul anului pe bază de coeficienți efectivi, diferiți, atît pentru cheltuielile de producție comune, cît și pentru cheltuielile generale. De aceea, un accent deosebit trebuie pus pe adoptarea unor criterii de repartizare fundamentate științific, singurele în măsură să răspundă unor cerințe de calcul, atît a costului efectiv, cît și a indicatorului producției nete.

În unitățile agricole cooperatiste înregistrarea cheltuielilor de producție indirecte, care în momentul efectuării nu se pot individualiza pe culturi, specii și categorii de animale, produse etc., se face la conturile : 520 „Cheltuieli comune“ și 521 „Cheltuieli generale“. Dar înregistrarea cheltuielilor indirecte în aceste conturi, comportă o separare a cheltuielilor materiale de cele de muncă vie (în cele două conturi 520 și 521), aceasta pentru o cunoaștere reală a costurilor materiale și a producției nete, care formează componentele producției globale. Producția netă se determină prin scăderea din producția globală a costurilor materiale (directe și indirecte). Cu cît producția netă este mai mare cu atît eficiența economică este mai ridicată, deoarece costurile materiale sînt mici. Ne este cunoscut că reducerea costului de producție pe fiecare produs trebuie găsită nu în munca vie, ci în costurile materiale, în sensul ridicării gradului de valorificare a materialelor, energiei și în folosirea intensivă a tractoarelor și mașinilor agricole.

Decontarea cheltuielilor de producție comune materiale (cm) și a cheltuielilor comune de muncă vie (C c m v) se face trimestrial sau la finele anului asupra producției de bază (vegetală, animală, industrie mică și prestări de servicii) prin folosirea coeficienților de repartizare. Coeficientul de repartizare a cheltuielilor comune materiale (K c c m)

Scanned with OKEN Scanner

se stabilește ca un raport între cheltuielile comune materiale (C c m) și totalul cheltuielilor directe materiale (T c d m), care se concretizează prin relația :

$$Kccm = \frac{Ccm}{Tcdm} \tag{7}$$

Calculul coeficientului de cheltuieli comune de muncă vie (K c c m v) se determină ca un raport între cheltuielile comune de muncă vie (C c m v) și totalul cheltuielilor directe de muncă vie (T c d m v), care se obține prin relația :

$$Kccmv = \frac{Ccmv}{Tcdmv} \tag{8}$$

Cunoașterea acestor coeficienți și aplicarea lor asupra cheltuielilor directe materiale și de muncă vie permit obținerea cotelor de cheltuieli comune aferente fiecărei culturi, specii și categorii de animale, produse etc.

Decontarea cheltuielilor generale materiale (C g m) și a cheltuielilor generale de muncă vie (C g m v) asupra fiecărei culturi, specii și categorii de animale, produs etc. are loc tot la sfîrșitul anului prin folosirea de coeficienți de repartizare separați. Coeficientul de repartizare a cheltuielilor generale materiale (K c g m) se stabilește ca un raport între cheltuielile generale materiale (C g m) și totalul cheltuielilor directe materiale plus cheltuielile comune materiale (T c g m + C c m), care sintetic se prezintă în relația :

$$Kcgm = \frac{Cgm}{Tcgm + Ccm} \tag{9}$$

Coeficientul de cheltuieli generale de muncă vie (K c g m v) se obține prin raportarea cheltuielilor generale de muncă vie (C g m v) la totalul cheltuielilor directe de muncă vie plus cheltuielile comune de muncă vie (T c d m v + C c m v), concretizată în relația :

$$Kcgmv = \frac{Cgmv}{Tcdmv + Ccmv} \tag{10}$$

Folosirea coeficienților de mai sus în decontarea cheltuielilor de muncă vie, care au făcut obiectul conturilor 520 „Cheltuieli comune“ și 521 „Cheltuieli generale“, asupra producției de bază (vegetală, animală, activități de industrie mică, prestări de servicii) asigură cunoașterea indicatorului producției nete și calculul costului efectiv în mod corect.

* * *

La nivelul unității agricole și a fermei, costurile de producție au însumat 3 923 280 lei, care le sintetizăm în tabelul 5 (cheltuielile directe materiale și de muncă vie sînt individualizate pe fiecare cultură, iar cele indirecte nu s-au putut singulariza pe culturi).

Repartizarea cheltuielilor comune de producție în sumă de 304 000 lei (220 000 + 84 000) se face pe fiecare cultură pe bază de coeficienți

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5

Costurile de producție la nivelul unității agricole

Denumirea culturii	Cheltuieli directe		Cheltuieli comune		Cheltuiel generale	
	Materiale	Muncă vie	Materiale	Muncă vie	Materiale	Muncă vie
Grîu toamnă	1 000 000	300 000				
Orz toamnă	100 000	20 000				
Porumb boabe	900 000	580 000				
Sfeclă zahăr	200 000	300 000				
Total	2 200 000	1 200 000	220 000	84 000	193 600	25 680

calculați în raport de costurile materiale și de muncă vie, pe baza relațiilor indicate mai sus :

$$-Kccm = \frac{Ccm}{Tcdm} \frac{220\,000}{2\,200\,000} = 0{,}1$$

$$-K_ccmv = \frac{Ccmv}{Tcdmv} \frac{84\,000}{1\,200\,000} = 0{,}07$$

Prin aplicarea acestor coeficienți asupra cheltuielilor de producție directe (materiale și de muncă vie) rezultă următoarele cote de cheltuieli comune de producție, care se adaugă cheltuielilor de producție directe ale fiecărei culturi, în urma calculelor de individualizare efectuate în tabelul 6.

Tabelul 6

Repartizarea cheltuielilor comune de producție

Denumirea culturii	Cheltuieli directe		Coeficientul de repartizare		Cota de cheltuieli		Total cheltuieli	
	Materiale	Muncă vie	Materiale	Muncă vie	Materiale	Muncă vie	Materiale	Muncă vie
Grîu toamnă	1 000 000	300 000	0,1	0,07	100 000	21 000	1 100 000	321 000
Orz toamnă	100 000	20 000	0,1	0,07	10 000	1 400	110 000	21 000
Porumb boabe	900 000	580 000	0,1	0,07	90 000	40 600	990 000	620 600
Sfeclă zahăr	200 000	300 000	0,1	0,07	20 000	21 000	220 000	321 000
Total	2 200 000	1 120 000	0,1	0,07	220 000	84 000	2 420 000	1 284 000

Decontarea cheltuielilor generale de producție (materiale și de muncă vie) în sumă de 219 280 (193 600 + 25 680 lei) asupra fiecărei culturi se face pe bază de coeficienți calculați, în raport cu totalul cheltuielilor directe plus cheltuielile comune (materiale și de muncă vie), care se exemplifică în tabelul 7.

Pe baza acestor situații de calcul a repartizării cheltuielilor comune și generale de producție are loc înregistrarea în contabilitate, conducînd astfel la cunoașterea costurilor de producție pe fiecare cultură în parte și apoi la calculul costului de producție unitar.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 7

Repartizarea cheltuielilor generale

Denumirea culturii	Total cheltuieli		Coeficientul de repartizare		Cota de cheltuieli		Total cheltuieli	
	Materiale	Muncă vie	Materiale	Muncă vie	Materiale	Muncă vie	Materiale	Muncă vie
Grîu toamnă	1 100 000	321 000	0,08	0,02	88 000	6 420	1 188 000	327 420
Orz toamnă	110 000	21 400	0,08	0,02	8 800	428	118 800	21 828
Porumb boabe	99 000	620 600	0,08	0,02	79 200	12 412	1 069 200	633 012
Sfeclă zahăr	220 000	321 000	0,08	0,02	17 600	6 420	237 600	327 420
Total	2 529 000	1 284 000	0,08	0,02	193 600	25 680	2 613 600	1 309 680

În contabilitate operațiunea de repartizare a costurilor de producție indirecte (comune și generale) se face prin articolele de contabilitate de mai jos :

500 Cheltuielile producției de bază	= 520 Cheltuieli comune	304 000	304 000
Analitic : — Grîu boabe lei 121 000 — Orz boabe lei 11 400 — Porumb boabe lei 130 600 — Sfeclă zahăr lei 41 000			
500 Cheltuielile producției de bază	= 521 Cheltuieli generale	219 280	219 280
Analitic : — Grîu boabe lei 94 420 — Orz boabe lei 9 228 — Porumb boabe lei 91 612 — Sfeclă zahăr lei 24 020			

Prin aceste înregistrări s-au colectat toate costurile de producție (directe și indirecte) pe culturi, formînd baza de calcul al costului efectiv.

3.1.5. PROBLEME LEGATE DE CALCULUL COSTULUI EFECTIV

În practica unităților agricole, pînă în 1984, calculul costului efectiv avea loc la sfîrșitul anului. Această situație a fost determinată de particularitățile pe care le prezintă producția agricolă și anume :

— caracterul sezonier al producției agricole care duce la neconcordanța între timpul cînd se fac consumațiunile de valori și timpul cînd se obține producția ;

— obținerea în mod succesiv și în timp a producției de la unele culturi vegetale (legume, fructe etc.) și de la unele categorii de animale (miei, lapte, lînă de la ovine etc.) ;

Scanned with OKEN Scanner

— folosirea unei părți din producția obținută pentru satisfacerea necesităților proprii de producție.

Prin regulile de bază [1] din 1984 s-a preconizat ca pentru producția vegetală costul efectiv să se calculeze la finele trimestrului în care recoltarea acesteia a fost complet terminată, iar pentru producția animală și industrială la fiecare sfîrșit de trimestru, atît la nivelul fermelor cît și la nivelul întreprinderii, folosindu-se datele din partida „Recapitulația lunară a producției, cheltuielilor și stabilirea rezultatelor", din registrul pentru urmărirea execuției bugetului de venituri și cheltuieli și a producției.

Prin aceste poziții acceptate de practica unităților s-au înlăturat acele opinii care susțineau calculul costului efectiv în cursul anului, respectiv lunar sau trimestrial. După cum se știe, calculul costului este efectuat în funcție de doi factori principali (volumul producției și al costurilor de producție (directe sau indirecte). Aceste elemente pot influența, într-un sens sau altul, mărimea costului unitar pe produs. Dacă producția este constantă, volumul costurilor de producție poate varia ca mărime, în funcție de condițiile desfășurării producției agricole.

Un alt aspect pe care ținem să-l semnalăm este cel care se referă la producția a cărei realizare este ritmică, cum este cazul : sporului de creștere în greutate, recoltării laptelui, ouălor etc., cărora li se poate calcula un cost lunar sau trimestrial, cheltuielile de producție variază ca mărime. Astfel, producția în cursul trim. I și IV va fi obținută cu un volum de cheltuieli de producție mai mari decît în cursul trim. II și III, deoarece altele sînt costurile de producție în timpul stabulației animalelor, decît acelea în perioada pășunatului. De asemenea și creșterea sporului în greutate este diferită pe trim. I și IV față de aceea a trimestrelor II și III, cînd tineretul este crescut liber în tabere de vară, avînd la discreție furajele de calitate cu un conținut vitaminos proteic și albuminic. Aceasta ne conduce să opiniem pentru calculul costului efectiv numai la sfîrșitul anului.

3.1.6. NECESITATEA UNEI METODOLOGII UNITARE DE CALCUL AL COSTULUI PE FIECARE PRODUS

Structura diferită a costurilor de producție din cooperativele agricole de producție față de ceea din întreprinderile agricole de stat, face ca indicatorul costurilor materiale sau a costurilor totale de producție să nu fie comparabil între aceste unități, care desigur atrage deformarea și a celorlalți indicatori : producția globală, producția netă și rezultatele financiare. Această afirmație se demonstrează prin faptul că în unitățile agricole cooperatiste se înregistrează pe costurile de producție unele elemente care nu se găsesc prezente în întreprinderile agricole de stat, ca : impozitul pe terenurile agricole, impozitul pe activitățile industriale, primele de asigurare A.D.A.S. aferente culturilor și animalelor, contribuția la fondul de pensii și asigurări sociale, alocații de stat pentru copiii personalului încadrat pe bază de contract de muncă. Asemenea cheltuieli de producție, în general, nu se găsesc în întreprinderile agricole de stat. Totodată, calculul și plata primelor de asi-

[1] Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție în unitățile agricole de stat ; Buletinul financiar-contabil nr. 1/1984.

Scanned with OKEN Scanner

gurare către A.D.A.S., pe culturi, specii și categorii de animale nu se practică aici și, ca urmare, acest element nu figurează în structura costurilor de producție cum este stabilit în cadru unităților agricole cooperatiste. Aceste prime de asigurare vizează acoperirea de către A.D.A.S. a eventualelor pierderi din calamități naturale. În întreprinderile agricole de stat are loc o separare, o delimitare, a cheltuielilor de producție accidentale, datorită calamităților naturale, prin înregistrarea lor în contul 752 „Pierderi din calamități naturale", pe cînd în unitățile agricole cooperatiste (C.A.P. și A.E.I.) nu are loc această separare, ci ele rămîn înregistrate în continuare în contul 500 „Cheltuielile producției de bază".

În întreprinderile agricole de stat acoperirea pierderilor din calamități naturale se face dintr-un fond creat la nivelul organului tutelar, prin contribuția fiecărei unități cu o cotă de 40 la sută din beneficiile planificate și peste plan (fondul de asigurare). În unitățile agricole cooperatiste, despăgubirile încasate de la A.D.A.S. pentru calamitățile naturale se înregistrează în debitul contului 500 „Cheltuielile producției de bază". Deci, în structura costurilor de producție din cadrul unităților agricole cooperatiste apar în mod clar, printre alte elemente „prime de asigurare", care în întreprinderile agricole de stat nu figurează.

Apreciem că primele de asigurare A.D.A.S. din unitățile agricole cooperatiste și contribuția întreprinderilor agricole de stat, cu cote de beneficii, au aceeași esență economică în formarea fondului de asigurare și, ca urmare, ele ar trebui să urmeze același tratament, adică să afecteze rezultatele financiare din contul 750 „Beneficii și pierderi" și nu costurile de producție. Se justifică prezența în planul de conturi al unităților agricole cooperatiste a contului 752 „Pierderi din calamități naturale", în care să se separe costurile efective ale producției calamitate și să se închidă cu sumele primite drept despăgubiri de la A.D.A.S.

O altă problemă de referință în cooperativele agricole de producție este amortizarea mijloacelor fixe, cu privire la includerea ei pe costurile de producție. Există în cooperativele agricole de producție mijloace fixe care nu sînt exprimate valoric în mod uniform, cu toate că au aceleași caracteristici. Aceasta se datorează folosirii unei evaluări diferite a normelor de muncă, precum și exprimării în mod divers a valorii materialelor, care au concurat la realizarea de mijloace fixe, cum ar fi : prețul de facturare, prețul planificat etc.

Un alt element de cost care denaturează indicatorul costurilor de producție dintre cele două tipuri de unități agricole este valoarea contribuției la fondul de pensii și asigurări sociale. În întreprinderile agricole de stat mărimea acestei contribuții ce se înregistrează pe costuri este de 8 la sută asupra fondului total de retribuire plus impozitul pe fondul total de retribuire, pe cînd în cooperativele agricole de producție, această contribuție se calculează prin aplicarea cotei de 9,5 la sută asupra producției globale, iar în asociațiile agricole intercooperatiste de 4,5 la sută asupra aceluiași indicator. În unitățile agricole cooperatiste contribuția la fondul de pensii și asigurări sociale este de circa 3—4 ori mai mare ca în unitățile agricole de stat.

O influență asupra indicatorului costurilor de producție în cooperativele agricole de producție o are amortizarea mijloacelor fixe. În cooperativele agricole de producție același mijloc fix este estimat dife-

Scanned with OKEN Scanner

rit, datorită evaluării diferențiate a normelor de muncă folosite în realizarea mijloacelor fixe. Evaluarea diferită a mijloacelor fixe face ca amortizarea, ca element de cost, să nu aibă aceeași pondere în structura costurilor de producție și să nu contribuie la formarea corespunzătoare a fondului de dezvoltare economică și respectiv de satisfacere a cerințelor mecanismului economico-financiar, autofinanțarea unităților agricole cooperatiste. Valoarea mică a mijloacelor fixe în cooperativele agricole de producție atrage cuprinderea în costurile de producție a unei amortizări reduse, care are consecințe nu numai asupra necomparabilității costurilor de producție, ci și asupra indicatorilor producției nete, beneficiilor care sînt mai mari decît în realitate.

Referitor la producția netă, care exprimă valoarea nou creată, precizăm că sînt unele deosebiri de structură între cele două tipuri de unități agricole. În unitățile agricole cooperatiste, spre deosebire de cele de stat, apar elemente în plus, ca : impozitul pe terenuri, impozitul pe venit din activitățile industriale, primele de asigurare A.D.A.S., cotizații U.N.C.A.P., fondul de ajutor etc. Ele se reflectă în structura costurilor de producție (cheltuielile producției de bază, cheltuielile comune și cheltuielile generale) în cadrul cărora figurează ca articole distincte. Dacă în unitățile agricole cooperatiste aceste cheltuieli (plăți) s-ar asimila celor ce se suportă direct din rezultatele financiare, ele ar conduce la cunoașterea exactă a valorii noi create și, prin aceasta, ar permite cu mai multă ușurință corelarea efectului creșterii producției fizice cu efortul depus. Calculul, atît în plan, cît și pe cale contabilă, a costului de producție precum și a indicatorului producției nete, ar permite sesizarea implicațiilor economico-financiare, determinarea rezultatelor financiare în cadrul fiecărei unități agricole, precum și a efortului la crearea produsului social și a venitului național. Fără îndoială că reflectarea corectă a costurilor de producție și a valorii producției nete, ca indicatori de bază, de mare sinteză economică, comparabili în toate unitățile agricole, vor fi în măsură să direcționeze eforturile lucrătorilor agricoli și ale cooperatorilor spre utilizarea rațională a tuturor resurselor, spre creșterea producției și reducerea cheltuielilor materiale, spre sporirea eficienței întregii activități economice.

O problemă care își cere rezolvarea este și aceea a delimitării cotelor de cheltuieli anticipate. Dacă în unitățile agricole cooperatiste s-au stabilit cote certe pe bază de observare statistică, pe fiecare an de remanență a îngrășămintelor și amendamentelor, precum și pentru acele culturi de la care se obțin producții în mai mulți ani, în întreprinderile agricole de stat, această problemă rămîne deschisă.

Așa de exemplu în I.A.S. pentru amendarea solurilor s-au indicat cote egale anuale, proporțional cu numărul anilor fără a se ține seama de eficacitatea amendamentelor, ori este știut că efectul îngrășămintelor și amendamentelor este diferit de la an la an.

Pentru culturile perene noi înființate în anul de plan cotele se iau proporțional cu producția planificată a se obține în fiecare an de producție. Se reclamă, ca o cerință a reducerii calculelor economice, indicarea unor cote, așa cum se practică în unitățile agricole cooperatiste, fundamentate pe baza observării statistice.

Unificarea metodologiei de calcul al costului de producție în cele două tipuri de unități agricole reclamă adoptarea unui procedeu unitar de inventariere și evaluare a producției neterminate. În întreprinderile

Scanned with OKEN Scanner

agricole de stat are loc o reactualizare a cheltuielilor cu producția neterminată (vegetală), precum și o evaluare la costul intern de decontare (normat) pe cînd în unitățile agricole cooperatiste are loc o inventariere a fiecărei lucrări în parte executate și evaluate la nivelul costurilor efective.

Unele modificări, în sensul unei alinieri, se impun și asupra planurilor de conturi în urmărirea costurilor de producție și a celorlalți indicatori. Folosirea contului 540 „Decontarea producției" în cooperativele agricole de producție, cu dezvoltarea în analitic pe venituri, ne determină să afirmăm că ne găsim în fața unui transfer de funcție de conturi, de la contul 600 „Venituri din activitatea de bază" la contul 540 „Decontarea producției" și de la contul 605 „Venituri din valorificarea producției" la contul 600 „Venituri din activitatea de bază".

Diferențe apar și între nomenclatura și conținutul costurilor de producție stabilite prin regulile de bază ale celor două tipuri de unități agricole. Pentru întreprinderile agricole de stat și întreprinderile pentru mecanizarea agriculturi s-a concretizat o nomenclatură și un conținut al cheltuielilor de producție pe elemente primare și o nomenclatură a cheltuielilor de producție pe articole de calculație, pe cînd în unitățile agricole cooperatiste numai pe elemente. Importanța acestor nomenclaturi este deosebită. Gruparea pe elemente de costuri constituie conținutul acestora și prin ele se asigură o legătură organică între elementele componente ale costului producției înscrise în plan și celelalte secțiuni de plan. Gruparea costurilor pe elemente, mai asigură centralizarea costurilor pe întreaga unitate, pe feluri de costuri, pe ramuri de producție și la nivelul economiei naționale. Cu toate aceste avantaje, gruparea costurilor pe elemente nu satisface cerințele unităților agricole sub aspectul calculației costurilor. Cu ajutorul nomenclaturii costurilor pe articole de calculație se poate efectua separarea costurilor de producție după specificul lor și se determină ponderea fiecărui articol în structura costului, ceea ce asigură calcularea costului pe unitate de produs.

În concluzie, identitatea dintre mijloacele de producție, cea a tehnologiilor folosite și a produselor obținute în întreprinderile agricole de stat și unitățile agricole cooperatiste pledează pentru o metodologie unitară de calcul a costului producției, atît în plan cît și în contabilitate. Adoptarea unei metodologii unitare va asigura comparabilitatea tuturor indicatorilor, contribuind astfel la sprijinirea acestor unități de către organele Băncii pentru Agricultură și Industria Alimentară și de cele financiare în controlul activității economice prin elaborarea unei metodologii unitare de control și analiză pentru toate unitățile agricole.

3.2. METODE ȘI TEHNICI ACTUALE ÎN CALCULUL COSTULUI UNITAR

Metodele și tehnicile de calcul al costului unitar în agricultură au constituit și vor mai constitui încă obiectul unor dispute, deoarece în studiul costurilor de producție, ca în orice știință, acționează legea luptei de opinii. A nega lupta de opinii în știință, înseamnă a sista procesul de înnoire, a ignora perfecționarea activității economice, a abjura problemele ce le ridică viața unităților agricole. Firesc, studiul costurilor de producție este chemat să contribuie la progresul teoriei

Scanned with OKEN Scanner

costurilor, al calculației costurilor prin frămîntări, căutări pe drumul cunoașterii și să clarifice acele probleme care deschid calea spre găsirea de metode și tehnici de calcul adecvate condițiilor de progres în economie.

În agricultură costul unitar pe produs se calculează în două momente diferite :

a) înaintea desfășurării producției, folosind în acest scop devize de cheltuieli sau fișe tehnologice, rezultate din evaluări de norme sau standarde, cunoscut sub denumirea de cost previzional, antecalculat ;

b) după încheierea procesului de producție, folosind datele din contabilitate, costul obținut în această perioadă este cunoscut și sub denumirea de cost efectiv sau de cost postcalculat.

Metode după care se calculează costul produselor agricole în etapa actuală sînt : metoda calculului direct, metoda soldului prin scăderea din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare, metoda individualizării costurilor de producție pe fiecare produs în funcție de anumite baze de referință sau coeficienți de echivalență.

Există posibilitatea ca și unitățile agricole să folosească în organizarea contabilității, în planificare și în calculația costurilor metode evoluate, ca : metoda normativă, metoda standard-cost, metoda costurilor directe ca și cea cost-oră producție. Folosirea metodelor evoluate va conduce la depășirea unor aparențe imediate, răspunzînd cerințelor actualului mecanism economico-financiar, punînd astfel în lumină relațiile, cu caracter de legități, specifice producției agricole.

Fiecare metodă de calculație a costurilor de producție în agricultură își are particularitățile sale dispunînd de anumite tehnici și procedee specifice. Tehnicile de calcul preconizează efectuarea calculului în anumite etape și anume atît înainte cît și după efectuarea producției, de unde apare și denumirea de calcul previzional și de postcalcul.

Precizăm că fiecare etapă succesivă, în realizarea ei, folosește anumite procedee concrete de calcul.

Etapele de calcul planificat, previzional și de postcalcul al costului de producție pot fi aceleași, adică :

— comune tuturor metodelor de calculație ;
— comune numai unor metode de calcul ;
— specifice fiecărei metode de calculație.

Orice succesiune în calculul costului unitar (planificat sau efectiv) presupune anumite procedee impuse de etapa respectivă. Procedeele folosite în calculul costurilor de producție din punct de vedere teoretic și practic pot fi : a) generale ; b) specifice. Această împărțire s-a făcut în funcție de același criteriu folosit în concretizarea etapelor de calcul al costului unitar.

Procedeele generale sînt acelea care se realizează în cadrul mai multor metode de calcul, iar *procedeele specifice* se folosesc numai de către o singură metodă de calculație.

Procedeele cu caracter general pot fi utilizate în toate etapele succesive de calcul al costului, și ele sînt : observația, raționamentul, gruparea, analogia, comparația, inducția, deducția, axiomarea și calculul matematic (aritmetic, algebric, grafic și de modelări matematice).

Procedeele specifice calculației costurilor în agricultură sînt : procedeul ponderării cantităților cu prețurile sau tarifele indicate și încă specifice fiecărei unități agricole ; procedeul defalcării prin cote pro-

Scanned with OKEN Scanner

centuale a unor costuri ; procedeul defalcării de cote de individualizarea costurilor în funcție de anumite baze de referință, ca : valoare, timp, unități nutritive, substanța activă, proteină digestibilă, m^2 convențional etc.

Procedeul ponderării cantităților cu prețul sau tarifele își găsește aplicabilitate în momentul colectării costurilor de producție pe purtători de costuri la nivelul fermelor și pe centre de producție la nivel de întreprindere ori cooperativă agricolă de producție. Acest procedeu se prefigurează cu ocazia înregistrării consumurilor materiale (semințe, material de plantat, furaje, așternut, material biologic, îngrășăminte, lucrări executate cu animale de muncă etc.), și el constă din înmulțirea cantităților cu prețurile de înregistrare ; sau a normelor de muncă cu tariful, aceasta pentru a se exprima valoric, în lei sau valută costurile de producție.

Expresia bănească a consumațiunilor de valori se determină prin aplicarea relației :

$$Ci = Qij \cdot pi \text{ sau}$$

$$Ci = \sum_{i=1}^{n} Qij \cdot pi - \Delta \qquad (11)$$

în care :

C_i reprezintă expresia bănească a materialului sau materialelor ;
Q_{ij} — cantitatea de materiale pe produs ;
p_c — prețul unitar al fiecărui material consumat ;
Δ — valoarea materialelor restituite ca economie ;
n — felul materialelor consumate.

În retribuția lucrătorilor și cooperatorilor agricoli se folosesc în cursul anului norme de producție, care pentru a fi exprimate valoric se ponderează cu tariful corespunzător categoriei de lucrări. Procedeul de calcul este identic ca la consumurile materiale.

Același procedeu de ponderare se folosește și în stabilirea normativelor financiare-limită maximă pentru cheltuielile administrativ-gospodărești, ca fiind :

2,50 lei/m^3 anual . „n“ m^3 ;

4,06 lei/m^3 anual . „n“ m^3 ;

4,20 lei/m^2 an întreținerea pardoselii de parchet. „n“ m^2 ;

260 lei/an furnituri de birou . „n“ personal tehnic, economic și specialitate.

Procedeul defalcării prin cote procentuale a costurilor se folosește în determinarea sau calculul cheltuielilor sectorului A.L.T., cheltuielile sectorului economic, amortizarea, formarea fondului de cercetare științifică, dezvoltarea tehnologică și introducerea progresului tehnic, impozitul pe fondul total de retribuire, contribuția la asigurările sociale de stat sau la oficiul de pensii pentru țărănime, uzarea obiectelor de inventar etc.

Acest procedeu constă prin aplicarea unei cote procentuale asupra unor baze de calcul cum ar fi : valoarea materialelor, cheltuielile directe, valoarea mijloacelor fixe, fondul de retribuire, retribuție+C.A.S., producția globală etc.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, repartizarea cheltuielilor sectorului A.L.T. pe fiecare fermă se face prin raportarea cheltuielilor sectorului A.L.T. (Ch. A.L.T.) la valoarea materialelor aprovizionate (M a), înmulțită cu valoarea materialelor consumate de fiecare fermă (M c f), folosind formula :

$$ChALTf = \frac{Ch \cdot ALT}{Ma} \cdot M\,cf \qquad (12)$$

Prin calcule similare se determină sumele și pentru celelalte elemente de cost enumerate mai sus prin aplicarea de cote procentuale asupra bazelor indicate și care constituie valori ce se includ în costurile de producție.

Procedeul defalcării de cote în individualizarea costurilor în funcție de anumite baze de referință. Acest procedeu al individualizării e frecvent folosit în unitățile agricole și el constă în utilizarea unităților nutritive ca bază de referință, în culturile vegetale ; proteină digestibilă, ca bază de referință în zootehnie ; metri pătrați convenționali, ca bază de referință în culturile de sere ; prețul de valorificare a produselor, ca bază de referință în pomicultură și viticultură etc.

Procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune. Acest procedeu își găsește aplicabilitate ca o cerință a principiului delimitării costurilor în timp, care a fost redat în capitolul doi „Principii de aplicat în calculația și teoria costurilor de producție".

Procedeul statistico-experimental. Acest procedeu se folosește, în genere, la întocmirea antecalculației sau în calculația previzională în determinarea unor costuri de producție pe baze de observare statistică a fenomenului într-un număr de „n" ani. De fapt, acest procedeu se practică în determinarea costurilor de întreținere și reparații ca și în fixarea costurilor pentru funcționarea laboratoarelor de denocivizarea apelor reziduale etc.

În agricultura de stat etapele postcalculului sînt :

— centralizarea costurilor de producție prin preluarea datelor din partizile de cheltuieli de producție ;

— repartizarea cheltuielilor activităților ajutătoare sau comune fermelor agricole de producție (tractoare și mașini agricole, autocamioane pentru cereale, semințe și, respectiv, autocombine pentru furaje verzi, mijloace de transport, irigații, îngrășăminte naturale la culturile de cîmp, aprovizionare, cheltuieli indirecte) ;

— includerea în costuri a elementelor de cheltuieli specifice producției animale (animale tinere și la îngrășat cumpărate și animale adulte reformate ;

— decontarea costurilor de producție ce au avut loc în perioada precedentă (producția neterminată și cheltuielile anticipate) ;

— delimitarea din costurile de producție ce au avut loc în perioada curentă a celor care privesc perioada viitoare de gestiune (producția neterminată și cheltuielile anticipate) ;

— calculul costului efectiv.

În cooperativele agricole de producție, datorită particularităților sale, fiind proprietate de grup, etapele sau succesiunile lucrărilor de postcalcul sînt aceleași, dar s-au prefigurat în plus și altele, ca :

— calculul și înregistrarea amortizării mijloacelor fixe ;

Scanned with OKEN Scanner

— stabilirea și înregistrarea pe conturile de cheltuieli de producție a retribuirii muncii a impozitului pe fondul de retribuire ;

— calculul și înregistrarea contribuției la fondul de pensii și asigurări sociale, precum și a celorlalte elemente de muncă vie ;

— repartizarea cheltuielilor de producție indirecte (comune și generale) ;

— calculul costului efectiv.

Calculul costului efectiv se face prin folosirea unor metode corespunzătoare în funcție de caracterul producției agricole. În condițiile unor producții omogene, cînd de la o cultură sau categorie de animale se obține un singur produs, se folosește metoda calculului direct sau al diviziunii simple. În cazul unei producții eterogene, cînd se obțin concomitent două sau mai multe produse se utilizează metoda soldului, adică a scăderii din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare și metoda coeficienților de echivalență în individualizarea costurilor pe fiecare produs.

În agricultură produsele obținute, potrivit actualei metodologii, sînt împărțite în două categorii : produse principale, care constituie obiectul calculației, și produse secundare care nu formează obiectul calculației, și sînt numite în consecință produse „fără calculație".

3.2.1. METODA CALCULULUI DIRECT

Constă în raportarea totalului de costuri de producție (Ct) directe și indirecte la cantitatea de produse (Q). Relația de calcul este :

$$Ce = \frac{Ct}{Q} \qquad (13)$$

3.2.2. METODA SOLDULUI, ADICĂ A SCĂDERII DIN TOTALUL COSTURILOR DE PRODUCȚIE A VALORII PRODUCȚIEI SECUNDARE

Are ca obiect de calcul produsele principale care de obicei sînt : boabe, semințe, fibre, rădăcini, fîn, butași, răsaduri, puieți, pomi, marcote, lapte, greutate vie, purcei înțărcați, lînă. ouă, miere, vin nou, vin la învechit, rachiuri, țuică, unt, preparate din carne, furaje combinate, pui etc. Toate acestea sînt considerate produse principale, deoarece ele au o preponderență valorică în totalul produselor, în totalul producției vegetale, animale și industriale. Prin actuala metodologie s-a mai acceptat obiect al calculației, respectiv de a se calcula costul de producție și în funcție de scopul pentru care se cultivă plantele sau se cresc animalele. Ținînd seama de acest criteriu obiectul calculației poate diferi, cum este cazul :

— la inul cultivat pentru ulei, obiectul calculației îl constituie semințele, iar tulpinele produs secundar fără calculație ;

— la inul cultivat pentru fuior, obiectul calculației îl formează tulpinele, iar semințele produs secundar, fără calculație.

Și în zootehnie s-a acceptat o calculație a costului în funcție de scopul creșterii animalelor, de exemplu :

— la vacile pentru lapte obiectul calculației îl formează laptele, iar viteii și sporul de creștere în greutate ca produse fără calculație ;

Scanned with OKEN Scanner

— la vacile pentru carne sporul de creștere în greutate vie constituie obiectul calculației.

Produsele secundare nu constituie obiect de calculație și ele se evaluează în întreprinderile agricole de stat la prețurile de producție sau în lipsa acestora la prețuri convenționale comunicate de organul ierarhic superior odată cu indicațiile de plan, iar în unitățile agricole cooperatiste la prețul indicat. Ele nu constituie obiect de calculație datorită faptului că sub raport valoric au o pondere mai mică. Din categoria produselor secundare fac parte : paiele, pleava, pasta siloz, coceni, ciocălăi, vrejurile, tulpinile, frunzele, coletele, masa verde, coardele, gunoiul, zară, sîmburi etc.

Metoda soldului sau a scăderii din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare constă în raportarea costurilor de producție (C p), după ce s-a diminuat valoarea produselor secundare, care se obține prin ponderarea cantităților produselor secundare (Q s 1, Q s 2+ +Q s 3+...Q s n) cu costul intern (normat) de decontare (C n 1+C n 2 + + C n 3 +...+C n n) la cantitatea de produse principale (Q). Redăm mai jos modelul de calcul al costului efectiv (C e) :

$$Ce = \frac{Cp-(Qs.1\,Cn1+Qs2.Cn2+Qs3.Cn3+\cdots+Qsn.Cnn)}{Q} \qquad (14)$$

Aplicarea acestei metode de calcul este aproape generalizată în toate ramurile de activitate din unitățile agricole. Ea prezintă avantajul că simplifică în mare măsură calculul costului efectiv, însă nu compensează dezavantajul estimării cu aproximație a produselor secundare. O evaluare necorectă a produselor secundare prin supraevaluare sau subevaluare poate duce la scăderea puterii de informare a datelor evidenței operative și a datelor contabilității din unitățile agricole ; pentru urmărirea celor afirmate redăm figura 4.

Înlăturarea evaluării necorecte a produselor secundare, care poate deforma în mare măsură costul efectiv al fiecărui produs, se poate

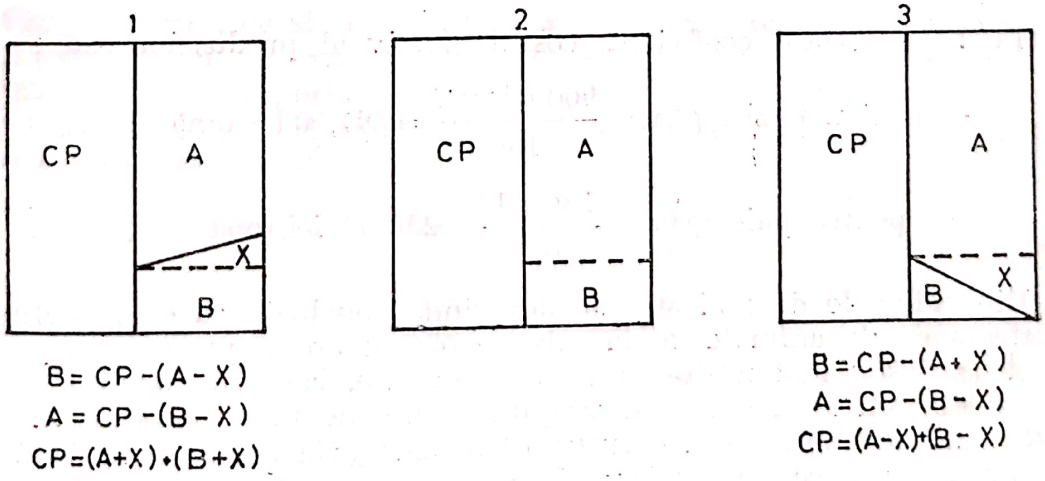


Fig. 4. Situația evaluării producției secundare ; 1 — Supraevaluare ; 2 — Evaluare reală ; 3 — Subevaluare ; *cp* reprezintă costul producției ; *A* — cheltuielile produsului principal ; *B* — costurile produselor secudare ; *x* — mărimea.

rezolva prin folosirea metodei de calcul al costului efectiv prin individualizarea cheltuielilor de producție cu ajutorul coeficienților de echivalență în funcție de anumite baze de referință comune tuturor produselor.

Pentru exemplificarea calculului costului efectiv prin metoda soldului sau scăderii din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare luăm următoarele date ipotetice privind cultura grîului : Costurile de producție înregistrate 608 000 lei, producția obținută : 500 tone, paie : 800 tone, exprimate la prețul convențional de 250 lei/tona.

$$\text{Ce boabe grîu} = \frac{Cp - Q1 \cdot Cc1}{Q} = \frac{608\,000 - (800.250)}{500\ t} = 816\ \text{lei/t}$$

În mod similar se calculează costul efectiv și pentru celelalte culturi, specii și categorii de animale.

O altă posibilitate de calcul al costului efectiv pe produse se poate face și în funcție de datele din calculația de plan a produselor (fișa tehnologică).

Exemplificăm : în fișa tehnologică, cultura grîului, s-a înscris cantitatea de 460 tone la costul planificat de 900 lei/t și 800 tone paie la 250 lei/t.

Costurile de producție planificate în fișa tehnologică sînt de :

460 t × 900 lei/t = 414 000 lei
800 t × 250 lei/t = 200 000 lei
Total 614 000 lei

Costurile de producție efective înregistrate și redate mai sus sînt de 608 000 lei.

Dacă vom raporta costurile efective față de cele planificate la boabe grîu ar rezulta următorul coeficient :

$$\frac{608\,000 \times 100}{614\,000} = 99\%$$

Pe baza acestui coeficient, costul efectiv al produselor este :

— pentru boabe grîu $= \frac{900\ \text{lei} \times 99}{100} = 891{,}00\ \text{lei/tonă}$

— pentru paie grîu $= \frac{250 \times 1}{100} = 250{,}00\ \text{lei/tonă}.$

Din calculele de mai sus, se desprinde concluzia că de la culturile și categoriile de animale de la care se obține un singur produs principal și unul sau mai multe produse secundare, calculul costului efectiv este practic, în mod obișnuit, simplu. El devine mai complicat în condițiile cînd se obțin de la o cultură sau categorie de animale două sau mai multe produse, atît principale cît și secundare, sau în cazul cînd se dobîndesc din producție diferite sortimente de produse (fel, gen, calitate, categorie etc.), cum este cazul în pomicultură, viticultură, ovine etc.

Scanned with OKEN Scanner

În producția agricolă vegetală, atît în planificare, cît și în calculul costului efectiv, sînt unele particularități la culturile perene, duble și la cele ce produc semințe și seminceri. *La culturile perene* se cuprind costurile de întreținere, recoltare și depozitare a produselor, precum și costurile efectuate după ultima recoltare pentru consolidarea culturii și cota parte din cheltuielile de înființare a culturii aferentă anului de plan. *La culturile intercalate și duble* se cuprinde : costul semințelor, al lucrărilor de însămînțare și întreținere numai cele efectuate special, precum și a celor de recoltare, transport și depozitare. *La culturile producătoare de semințe și seminceri* calculul costului se face identic ca la orice cultură, dar separat pe fiecare an de înmulțire.

O particularitate în calculația costurilor de producție poate interveni în condițiile cînd se schimbă destinația unei culturi, fie parțial sau total în cursul anului, de exemplu : porumbul siloz în porumb boabe sau mazăre boabe în mazăre siloz etc. fără ca această schimbare să fie impusă de calamități naturale. Se va proceda la tranferarea atît a suprafețelor, cît și a costurilor de producție efective la noua cultură în raport cu suprafața cultivată. Costul efectiv se va determina în aceleași condiții ca și pentru cultura inițială.

În producția animală obiectul calculației costului efectiv al produselor și al sporului de creștere în greutate de la animale se face la finele fiecărui trimestru, atît la nivelul fermelor cît și la nivelul întreprinderii, folosindu-se datele din partida : „Recapitulația lunară a producției, cheltuielilor și stabilirea rezultatelor" sau din fișele de cont analitice deschise pe categorii de animale.

În genere, obiectul calculației în producția animală îl constituie : laptele, ouăle, lîna, dozele, mierea, mînjii, greutatea vie etc., deoarece aceste produse au o valoare preponderentă față de celelalte produse numite secundare. Produsele secundare sînt produse fără calculație și din această categorie fac parte : gunoi, viteii la fătare, purcei înțărcați, mieii înțărcați, roiurile, ceară, lăptișorul, polenul, puietul de pește etc., care se exprimă valoric la prețuri de producție sau convenționale de către organele ierarhic superioare.

Costul efectiv, ca și cel de plan, se calculează pe unitate de produs (C e), ouă, purcei înțărcați, hectolitri, kilograme, spor de creștere în greutate etc., prin raportarea costurilor de producție (C p) din care se scade valoarea gunoiului de grajd (S) la cantitatea totală de produse (Q). În cazul acesta relația este :

$$Ce = \frac{Cp - S}{Q} \qquad (15)$$

În condițiile în care se obțin de la unele categorii de animale mai multe produse, calculația se face numai pentru produsul cu importanța economică cea mai mare numit produs principal. În acest caz costul efectiv (C e) se determină prin scăderea din totalul costurilor de producție (C p) a valorii fiecărui produs secundar la prețul de producție sau convențional, care se obține prin ponderarea cantităților Q1, Q2, Q3,...Qn cu prețul de producție sau convențional fixat V1, V2, V3,...Vn, raportate la cantitatea produselor principale (Q). Ca model de calcul se poate folosi relația de mai jos :

Scanned with OKEN Scanner

$$Ce = \frac{Cp-(Q1.V1+Q2.V2+Q3.V3+...+Qn.Vn)}{Q} \quad (16)$$

Și în producția animală apar unele particularități în calculul costului efectiv, atît la animalele adulte de producție, cît și la animalele tinere și la îngrășat, deoarece obiectul calculației îl formează purceii, viteii, mieii înțărcați și sporul de creștere în greutate.

La determinarea costului efectiv al purceilor, vițeilor și mieilor înțărcați se va ține seama și de cei neînțărcați, cunoscînd că numărul lor corespunde 50 la sută din efectivul purceilor, vițeilor și mieilor neînțărcați.

Odată cu calculația costului pe produs se determină și costurile de producție pe animal sau zi furajare. Costul de producție pe animal (C e a) se obține prin raportarea costurilor totale de producție ale perioadei (C p p) la efectivul de animale (E a). Modul de calcul este :

$$Cea = \frac{Cpp}{Ea} \quad (17)$$

Calcularea costului unei zile de furajare (C z f) se face pentru fiecare categorie de animale prin raportarea costurilor totale de producție ale perioadei (C p p) la totalul zilelor de furajare (Z f) ale categoriei. Modul de calcul va fi :

$$Czf = \frac{Cpp}{Zf} \quad (18)$$

În producția animală intervine și calculul costului pe kilogram greutate vie (C e g v), care se obține prin raportarea valorii inițiale (V i), care se formează din : stocul de la începutul anului în cantități înmulțite cu prețul de înregistrare, intrările din fătări, înțărcări exprimate în cantități ponderate cu costul intern de decontare (normat), cumpărările de animale tinere și la îngrășat de la fermele din cadrul aceleiași întreprinderi la prețul de cumpărare și valoarea animalelor adulte reformate și trecute la îngrășat în perioada respectivă plus cheltuielile de producție aferente sporului de creștere în greutate (C s c g) la greutatea vie (G v), minus pierderile prin mortalitate (P m). Relația de calcul al costului efectiv pe kg în greutate vie este următoarea :

$$C_{egv} = \frac{Vi+Cscg-Pm}{Gv} \quad (19)$$

Fermele de producție industrială sînt înființate în cadrul întreprinderilor agricole de stat în scopul de a valorifica superior producția fermelor vegetale și animale. Activitatea lor în genere este îndreptată spre a prelucra materia primă, ca : struguri, lapte de vacă, smîntînă, animale vii, ouă, fructe proaspete, ceară de albine etc.

Ca urmare a activităților industriale din prelucrarea acestor materii prime proprii pot rezulta produse principale și produse secundare. Obiectul calculației îl constituie numai produsele principale cum sînt :

Scanned with OKEN Scanner

must, vinul nou, vinul la învechit, rachiurile, distilatul vinului, smîntîna, untul, telemeaua, carnea, carcasă, preparatele din carne pe sortimente, furajele combinate, pui de găină de o zi sexați, fructele uscate, fagurii artificiali etc. Restul produselor, datorită ponderii lor în valoarea totală a producției fermelor industriale, sînt considerate produse secundare, fără calculație, iar pentru acestea se folosesc prețuri de producție sau convenționale stabilite de organul ierarhic superior.

Costul de producție pentru fiecare produs principal obținut de la activitățile industriale are loc la fiecare sfîrșit de trimestru atît la nivelul fermelor cît și la nivelul întreprinderii. El se obține la nivelul fermei industriale din datele partidei „Recapitulația producției, cheltuielilor și stabilirea rezultatelor financiare" ce intră în componența „Registrului pentru urmărirea bugetului de venituri și cheltuieli și a producției" sau din fișele de cont analitice de cheltuieli de producție, separate pe fiecare activitate sau produs prevăzut a se obține.

Costul efectiv se calculează prin folosirea metodei soldului sau scăderii din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare, așa cum s-a arătat mai sus. Semnificativ în calculul costului activităților industriale este că el se calculează pe toate fazele de prelucrare sau transformare prevăzute și efectuate pînă la obținerea produsului finit, respectiv a semifabricatului.

Relevăm că bunurile obținute ca urmare a prelucrării materiei prime în activitățile industriale se înregistrează potrivit actualei metodologii la semifabricate.

În condițiile vinificării în anul de plan se întocmește o calculație a „mustului" ca urmare a prelucrării strugurilor, o calculație a vinului nou ca efect al transformării mustului ,o calculație a vinului la învechit ca o consecință a acestei acțiuni. La fiecare calculație enumerată se diminuează corespunzător fazei cantitățile de drojdie și perisabilitățile corespunzătoare.

Odată cu calculația costului pe produs (semifabricat) obținut din activitățile industriale se determină :

— cheltuielile pe unitate de materie primă ;

— randamentul pe fiecare fază de producție în funcție de materia primă și de instalațiile folosite.

Cheltuielile pe unitate de materie primă constă în raportarea costurilor de producție la producția exprimată în hl.

Randamentul se stabilește pe baza datelor consemnate în „Registrul de fabricație al fermei", pe fiecare fază între cantitatea de must rezultată și cantitatea de struguri folosită ca materie primă și între cantitatea de vin nou realizată și cantitatea de must intrată în fermentare, obținută în prima fază. Aceeași metodologie se poate aplica și în celelalte activități industriale, și anume la : fabricarea laptelui între smîntînă și lapte sau între unt și lapte sau la incubatoare între ouă și pui sexați și pui de o zi nesexați (de carne), cocoșei de la sexare și ouă limpezi etc.

3.2.3. METODA INDIVIDUALIZĂRII COSTURILOR DE PRODUCȚIE PE PRODUS CU AJUTORUL COEFICIENȚILOR DE ECHIVALENȚĂ

Această metodă se aplică în agricultură unde, în același proces de producție, se obțin de la aceeași cultură, categorie de animale etc., două

Scanned with OKEN Scanner

sau mai multe produse principale și secundare, care dobîndesc, datorită particularităților de producție, anumite caracteristici, ca : fel, gen, calitate, valoare specifică, varietate, soi, sort etc.

Metoda constă în stabilirea unei corelații între diferitele calități, sorturi, varietăți, fel etc. de produse, luînd ca bază anumite caracteristici comune tuturor produselor, cum ar fi : unități nutritive *(U.N.)*, proteină digestibilă *(P.D.)*, substanță activă *(S.A.)*, prețul de producție, observarea statistică, iar pentru culturile forțate (sere, solarii etc.) metri pătrați convenționali *(mpc)* sau rame convenționale *(rc)*. Aceste baze de referință în individualizarea costurilor de producție sînt specifice fiecărei culturi sau categorii de animale. Folosirea acestor baze de referință înlătură împărțirea produselor în cele două categorii, și anume în produse principale și secundare. Toate produsele constituie obiecte de calculație. Individualizarea costurilor de producție pe fiecare produs reclamă o atenție deosebită în alegerea unei baze de referință reprezentative tuturor produselor *(Co)*, cunoașterea numărului de produse ce se vor obține de la cultura sau categoria de animale *(n)* și cantitățile de produse *(Q)*.

Metoda în sine constă dintr-o succesiune de tehnici de calcul, care, în genere, pot lua forma unor variante în funcție de caracteristica produsului, de greutatea specifică a valorii fiecărui produs.

Metoda de individualizare a costurilor de producție în funcție de caracteristica de bază a produsului constă în stabilirea unor coeficienți *(K1, K2, K3, ... Kn)* prin raportarea caracteristicii fiecărui produs *(C1, C2, C3 ... Cn)* la baza de referință sau la caracteristica produsului luat ca bază *(Co)*. În aceste condiții coeficienții de echivalență se pot determina prin aplicarea relațiilor :

$$K1=\frac{C1}{Co};\quad K2=\frac{C2}{Co};\quad K3=\frac{C3}{Co};\quad Kn=\frac{Cn}{Co}. \tag{20}$$

A doua etapă de calcul este de stabilire a producției în cantități echivalente *(Qpe)*. Cantitatea de produse echivalente se stabilește prin înmulțirea cantității de produse exprimate în unități fizice *(Q1, Q2, Q3, ... Qn)* cu coeficientul de echivalență corespunzător *(K1, K2, K3 ... Kn)* ajungîndu-se astfel la relația :

$$Qpe=Q1K1+Q2K2+Q3K3+\ldots+QnKn \tag{21}$$

A treia etapă, ca succesiune, este calculul costului echivalent *(Ck)* care se realizează prin raportarea costurilor totale de producție din partida „Recapitulația veniturilor, cheltuielilor și stabilirea rezultatelor financiare" *(Cp)* la cantitatea de produse echivalente *(Qpe)* ca în relația :

$$Ck=\frac{Cp}{Qpe} \tag{22}$$

Ultima fază care încheie succesiunea calculelor de individualizare a costurilor de producție este aceea de stabilire a costului unitar, efectiv pe fiecare produs *(Ce1, Ce2, Ce3 ... Cen)* care va corespunde cu costul echivalent *(Ck)* înmulțit cu cantitatea de producție echivalentă a fiecărui produs *(Qpe1, Qpe2, Qpe3 ... Qpen)* raportate la cantitatea de produse fizice obținute *(Q1, Q2, Q3, ... Qn)*, deci :

Scanned with OKEN Scanner

$$Ce1 = \frac{CkQpe1}{Q1}$$

$$Ce2 = \frac{CkQpe2}{Q2}$$

$$Ce3 = \frac{CkQpe3}{Q3} \qquad (23)$$

$$\vdots$$

$$Cen = \frac{CkQpen}{Qn}$$

În concluzie, metoda de individualizare a costurilor de producție totale pe fiecare produs pe bază de coeficienți de echivalență solicită o grijă deosebită în alegerea bazei de referință sau a etalonului de calcul, care să reflecte caracteristica calitativă a fiecărui produs.

Faptul că bazele de referință (etalon) în individualizarea costurilor de producție pe fiecare produs sînt diferite vom prezenta prin calcule ipotetice aplicarea metodei în diverse activități agricole.

În producția vegetală metoda individualizării costurilor de producție își găsește aplicabilitate prin folosirea unor anumite baze de referință, care diferă.

Fînețele și pășunile pot fi *cultivate*, cum e cazul ierburilor perene și anuale (lucernă, trifoi, secară etc.) și *naturale* (fîn, iarba de pășunat). Fînețele cultivate (trifoi, lucernă, secară etc.) ocazionează costuri de producție (întreținere, recoltare, depozitare a produselor, cele efectuate după ultima recoltare pentru consolidarea culturii și cota parte din cheltuielile de înființare a culturii), pe cînd fînețele și pășunile naturale reclamă numai cheltuieli de producție de întreținere. Obiectul calculației costurilor îl constituie *tona de fîn* de la perenele vechi și noi, *tona de masă verde* pentru culturile anuale de masă verde cultivate în ogor propriu sau cultură dublă.

Costul efectiv la fînețele și pășunile cultivate se face pe bază de coeficienți de echivalență determinați pe cale de observare statistică și ei sînt :

1 kg fîn = 5 kg masă verde ;
1 kg semințe = 10 kg masă verde.

Acești coeficienți variază ca mărime în funcție de zona agricolă. Exemplificare.

La ferma X fîneață „Valea lui Darie" s-au înregistrat costuri de producție în valoare 966 000 lei. S-au recoltat 1 000 t fîn, 3 000 t masă verde și 5 t semințe.

Cunoscînd coeficienții de echivalență, corespunzători succesiunii date se calculează cantitatea de producție echivalentă *(Qpe)*.

— masă verde	3 000 × 1 =	3 000 t ;
— fîn	1 000 × 5 =	5 000 t ;
— semințe	5 × 10 =	50 t.
	Total	8 050 t

Costul echivalent se stabilește astfel :

Scanned with OKEN Scanner

$$Ck = \frac{966\,000}{8\,050} = 120 \text{ lei/tona};$$

Costul efectiv pe fiecare produs va fi :

— masă verde $= \frac{120 \times 3\,000}{3\,000} = 120$ lei/tona ;

— fîn uscat $= \frac{120 \times 5\,000}{1\,000} = 600$ lei/tona ;

— semințe $= \frac{120 \times 50}{5} = 1\,200$ lei/tona.

În eventualitatea folosirii pășunilor și fînețelor pentru pășunatul animalelor, determinarea masei verzi consumată, care constituie obiectul calculației, se face pe baza situației de păscut. Ea se întocmește lunar, de către economistul fermei, ținînd seama de numărul de zile pășunate, rația de masă verde pe zi și costul intern de decontare (normat) pe fiecare categorie de animale.

A doua variantă de calcul al costului efectiv prin metoda cifrelor de echivalență e în funcție de greutatea specifică a valorii fiecărui produs și se folosește în legumicultură pe teren închis, pomicultură, viticultură etc.

Culturile de legume făcute în sere și răsadnițe reclamă anumite costuri de producție legate de amenajarea lor, precum și de întreținerea și recoltarea plantelor (săpatul șanțurilor, retribuția, semințe, apă, încălzit etc.).

Individualizarea costurilor de producție se face în funcție de suprafață, în cazul nostru de numărul metrilor pătrați convenționali *(mpc)* sau de rame convenționale *(rc)*. Numărul de metri pătrați convenționali sau rame convenționale *(mpc* sau *rc)* pentru fiecare cultură se determină prin înmulțirea numărului de m.p. sau numărului de rame cu durata de vegetație a plantei, în zile.

Exemplificare. În sera „X" s-au cultivat 5 000 m² roșii, 1 000 m² castraveți și 1 000 m² ridichi de vară. Durata de vegetație pentru roșii este 80 zile, pentru castraveți de 60 zile și pentru ridichi de 35 zile. Producția obținută = 100 000 kg roșii, 30 000 kg castraveți și 10 000 kg ridichi. Costurile de producție înregistrate = 990 000 lei.

Această variantă folosește următoarea succesiune de calcul :

Calculul suprafeței convenționale a serei :

— roșii	5 000 mp × 80 zile =	400 000 m² convenționali
— castraveți	1 000 m² × 60 zile =	60 000 m² convenționali
— ridichi	1 000 m² × 35 zile =	35 000 m² convenționali
	Total	495 000 m² convenționali

Stabilirea costului pe o zi convențională :

$$\frac{990\,000}{495\,000} = 2 \text{ lei}$$

Individualizarea costurilor de producție pe fiecare cultură :

— roșii : 2 × 400 000 = 800 000 lei
— castraveți : 2 × 60 000 = 120 000 lei
— ridichi : 2 × 35 000 = 70 000 lei

Total 990 000 lei

Costul unitar pe produs :

$$\text{roșii} = \frac{800\,000}{100\,000} = 8 \text{ lei/Kg}$$

$$\text{castraveți} = \frac{120\,000}{30\,000} = 4 \text{ lei/Kg}$$

$$\text{ridichi} = \frac{70\,000}{10\,000} = 7 \text{ lei/Kg}$$

În condițiile cînd în sere se cultivă legume în rame, calculul de individualizare a cheltuielilor de producție și al costului efectiv se face identic ca la culturile pe suprafețe exprimate în metri pătrați convenționali.

Varianta de individualizare a cheltuielilor de producție și calculul costului efectiv după greutatea specifică a valorii fiecărui produs se folosește în pomicultură și viticultură.

În pomicultură se disting două activități de producție : pepiniere care produc material de plantat ; livezi de pomi fructiferi.

Calculul costului puieților sau pomilor de sădit se face, la sfîrșitul perioadei, pe bucată, folosind metoda diviziunii simple.

Pentru produsele obținute de la livezile de pomi fructiferi (mere, pere, cireșe, vișine etc.) în cazul cînd se obține un singur produs (calitate), calculul costului efectiv se face prin raportarea totalului costurilor de producție la cantitatea de produse. Dacă, însă de la fiecare specie de pomi fructiferi s-au recoltat mai multe sorturi (calități) de fructe, calculul costului se face după ce totalul cheltuielilor de producție s-a individualizat pe fiecare sort pe baza coeficienților de echivalență, luînd ca bază prețurile de producție.

Exemplificare : În ferma X, la livada de mere, s-au înregistrat costuri de producție în valoare de 6 000 000 lei. Producția obținută : mere extra = 1 000 t, mere calitatea I = 1 000 t și mere calitatea a II-a = 400 t. Prețul de producție, ipotetic : mere extra = 4 000 lei/t, mere calitatea I = 3 000 lei/t și mere calitatea a II-a = 2 500 lei/t.

Pe baza datelor se calculează valoarea producției și ponderea fiecărui sort în parte, iar pe baza greutății specifice a valorii fiecărui produs se individualizează costurile de producție și se calculează costul efectiv, astfel :

a) Valoarea producției :

— mere extra 1 000 t × 4 000 lei/t = 4 000 000 lei
— mere I-a 1 000 t × 3 000 lei/t = 3 000 000 lei
— mere a II-a 400 t × 2 500 lei/t = 1 000 000 lei

Valoare totală 8 000 000 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) Greutatea specifică a valorii fiecărui produs :

— mere extra $\frac{4\,000\,000}{8\,000\,000} = 0{,}5$

— mere I $\frac{3\,000\,000}{8\,000\,000} = 0{,}375$

— mere a II-a $\frac{1\,000\,000}{8\,000\,000} = 0{,}125$

Total 1,000

c) Individualizarea costurilor de producție pe fiecare sortiment se face prin aplicarea coeficienților de mai sus asupra cheltuielilor de producție înregistrate :

— mere extra $6\,000\,000 \times 0{,}5 = 3\,000\,000$ lei
— mere I-a $6\,000\,000 \times 0{,}375 = 2\,250\,000$ lei
— mere a II-a $6\,000\,000 \times 0{,}125 = 750\,000$ lei

Total 6 000 000 lei

d) Costul unitar pe sortimente :

— mere extra $\frac{3\,000\,000}{1\,000} = 3\,000$ lei/tona

— mere I $\frac{2\,250\,000}{1\,000} = 2\,250$ lei/tona

— mere a II-a $\frac{750\,000}{400} = 1\,875$ lei/tonă.

Aceeași metodă se poate folosi în calculul costului unitar și pentru produsele obținute de la ovine, deoarece de la această specie de animale se obțin mai multe produse, cu pondere variată, cum ar fi : lînă, lapte, carne miel, pielicele, miel înțărcat.

Potrivit actualei metodologii, obiectul calculației la ovine îl formează lîna, iar restul produselor sînt considerate secundare. De asemenea, este indicat a se aplica metoda soldului, adică a scăderii din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare. Costul lînii se formează din cheltuielile cu întreținerea oilor și a berbecilor din trimestrul IV al anului precedent *(cptr IV)* plus valoarea mieilor neînțărcați la începutul anului *(mn)* plus cheltuielile cu oile și berbecii din perioada de plan pînă la sfîrșitul trimestrului III *(cpp)*, minus valoarea laptelui, bălegarului, a mieilor înțărcați și a celor neînțărcați la finele perioadei *(S)*; valoarea, astfel obținută se raportează la producția de lînă *(Q)*, considerată produs principal. Modelul de calcul va fi :

$$Ce\ \text{lînă} = \frac{Cptr\ \text{IV} + mn + cpp - S}{Q} \qquad (24)$$

3.2.4. METODA CALCULAȚIEI COSTULUI PE FAZE DE PRODUCȚIE

În producția agricolă, ca urmare a trecerii la sisteme industriale de creștere a animalelor, se permite folosirea metodei calculației pe faze.

Scanned with OKEN Scanner

Aceasta a impus ca evidența costurilor de producție să se țină pe faze corespunzătoare fiecărei categorii, iar costul să se calculeze pe faze, ca : producție, lactație, creștere și îngrășare la porcine. La păsări tinere și la îngrășat, fazele sînt : puicuțe pînă la 125 zile, de la 125 la 165 zile și de la 165 la 539 zile. Ultima perioadă cuprinde perioada ouatului. Costul efectiv se stabilește pe fiecare fază, astfel :

$$Ce \text{ la } 126 \text{ zile} = \frac{Np \times cdp + cpc - s}{Q\ 126} \tag{25}$$

$$Ce \text{ la } 165 \text{ zile} = \frac{Q126 \times cdp + cp(39) - s}{Q\ 165} \tag{26}$$

în care :

Np reprezintă numărul puilor de o zi ;
cdp — costul de decontare intern al puilor de o zi ;
cpc — costurile de producție aferente creșterii ;
Q126 — cantitatea de pui la 126 zile ;
Cp(39) — costurile de producție al puicuțelor între 126—165 zile ;
s — producția secundară.

Calculația costului unitar pe faze în agricultură este justificată datorită procesului de producție omogen și desfășurării succesive a procesului de producție. Pentru fiecare fază se deschide cîte o fișă de cont analitic, în care se colectează costurile de producție. Rezultă deci că fazele de calculație corespund etapelor tehnologice, iar fazele tehnologice sînt urmare a secționării procesului de producție.

Pentru celelalte categorii de animale (cabaline, animale pentru blană, pește, albine) se folosește metoda soldului sau a scăderii din totalul costurilor de producție a valorii producției secundare.

Pentru calcularea costului efectiv al produselor de la animalele de producție, precum și a produșilor este necesar ca din totalul costurilor de producție să se scadă valoarea produselor secundare, ca : gunoiul de grajd, piei, pene, puf etc. și a eventualelor despăgubiri A.D.A.S. în unitățile agricole cooperatiste.

Legat de gunoiul de grajd menționăm că se înregistrează numai acela care se folosește ca îngrășămînt natural. Nu se înregistrează și nu se ia în calcul gunoiul de grajd care se deversează în bazine și nu se utilizează ulterior.

În agricultură o particularitate în calculul costului efectiv o formează culturile intercalate, care oferă în același ciclu de producție mai multe produse principale. Individualizarea costurilor de producție pe produsele principale se face proporțional cu ponderea valorică a fiecărui produs principal la prețul mediu de vînzare, în valoarea totală a producției.

Exemplu : În cadrul unei unități agricole s-au obținut de la cultura de porumb și fasole intercalată în suprafață de 100 ha, următoarele cantități de produse :

— porumb boabe 1 400 tone ;
— fasole boabe 180 tone ;
— coceni porumb 400 tone și vrejuri 20 tone.

Scanned with OKEN Scanner

Prețurile de valorificare sînt de 1 500 lei tona de porumb și de 6 000 lei tona de fasole. Calculul costului efectiv comportă următoarea succesiune de operații :

a) Stabilirea valorii totale a produselor obținute :

— porumb : (1 400 t × 1 500 lei/t) — (400 t × 300 lei/t) = 1 980 000 lei
— fasole : (180 t × 6 000 lei/t) — (50 t × 200 lei/t) = 1 070 000 lei

Total 3 050 000 lei

La stabilirea valorii fiecărui produs s-a ținut seama și de valoarea producției secundare, în cazul nostru de valoarea cocenilor și vrejurilor.

b) Ponderea fiecărui produs principal în totalul producției :

— ponderea porumbului boabe : $\frac{1\,980\,000}{3\,050\,000} = 0{,}6491$

— ponderea fasolei boabe : $\frac{1\,070\,000}{3\,050\,000} = 0{,}3509$

c) Individualizarea costurilor de producție pe fiecare produs principal :

— pentru porumb boabe : 0,6491 × 2070000 = 1343637 lei ;
— pentru fasole boabe : 0,3509 × 2070000 = 726363 lei.

d) Calculul costului unitar pe fiecare produs :

— porumb boabe : $\frac{1\,343\,637}{1\,400\text{ t}} = 959{,}74$ lei/t

— fasole boabe : $\frac{726\,363}{180\text{ t}} = 4\,034{,}80$ lei/t

Particularități în calcularea costului efectiv se identifică și la culturile perene, datorită faptului că producția la culturile perene se obține în mai mulți ani. Pentru culturile perene se fac cheltuieli de producție cu înființarea lor. În calculul costului efectiv care se face anual se iau eșalonat cheltuielile de producție, în proporția corespunzătoare producției obținute în fiecare an.

Să acceptăm ipotetic că pentru înființarea culturii perene „sparcetă" s-au făcut cheltuieli de producție de 500 000 lei. În primul an, s-a obținut cantitatea de 800 tone fîn cu care s-au efectuat costuri de producție de 90 000 lei pentru recoltare și transport. Durata de exploatare a culturii este de numai 2 ani, iar cheltuielile de înființare se vor repartiza în proporție de 30% în primul an și de 70% în al doilea an. Suprafața cultivată, 100 ha.

$$\text{Costul tonei de sparcetă în primul an} = \frac{\frac{500\,000 \times 30}{100} + 90\,000}{800} = 300 \text{ lei/t}$$

În cazul în care de la cultura sparcetă în primul an se recoltează 200 t masă verde de pe o suprafață de 20 ha și 600 t fîn de pe suprafața de 80 hectare, iar cheltuielile de producție, de recoltare și transport sînt

Scanned with OKEN Scanner

de 110 000 lei, pentru calcularea costului celor două produse se procedează astfel :

a) determinarea cotei de cheltuieli de producție cu înființarea, aferente primului an :

$$\frac{500\,000 \times 30}{100} = 150\,000 \text{ lei};$$

b) calculul costului efectiv pentru fiecare produs, ținind seama de suprafața recoltată :

Costul tonei de sparcetă masă verde în primul an :

$$= \frac{\frac{150\,000 \times 20}{100} + \frac{110\,000 \times 20}{100}}{200 \text{ t}} = 260 \text{ lei/t}$$

Costul tonei de sparcetă fin în primul an :

$$= \frac{\frac{150\,000 \times 80}{100} + \frac{110\,000 \times 80}{100}}{600 \text{ t}} = 346{,}66 \text{ lei/t}$$

Aceeași modalitate de calcul se folosește și pentru anul al doilea. În unitățile agricole cooperatiste, spre deosebire de cele de stat, în cazul în care unele culturi au fost calamitate și s-au încasat diferite sume drept despăgubire *(D)*, acestea se scad din totalul costurilor de producție, iar relația de calcul va fi :

$$Ce = \frac{Cp - (Q1 \times V1 + Q2 \times V2 + \ldots + Qn \times Vn + D)}{Q} \qquad (27)$$

Pentru produsele obținute din activitățile de industrie mică, calculul costului efectiv se face prin metoda calculului direct sau a diviziunii simple și pe faze de producție.

3.2.5. LIMITELE METODELOR DE CALCULAȚIE A COSTULUI DE PRODUCȚIE DE TIP PLAN-EFECTIV. PRIVIRE CRITICĂ ȘI POSIBILITĂȚI DE PERFECȚIONARE

Calculațiile de tip plan-efectiv a costului de producție și-au găsit o mare extindere în unitățile agricole, atît în cele de stat cît și cele de tip cooperatist. Prin ele se asigură comparabilitatea și controlul postoperativ al costurilor, deoarece acesta se face numai la sfîrșitul anului sau la sfîrșitul trimestrului în care a avut loc recoltarea. Datorită faptului că prin calculele de tip plan-efectiv se vizează derularea și determinarea numai a costului unitar, s-a pus un mare accent în organizarea evidenței și în analiza costurilor de producție numai asupra consumațiunilor de valori directe și indirecte neglijîndu-se, în urmărirea lor, corelația dintre volumul și costul de producție. Unele consumațiuni de valori pot avea caracter variabil sau caracter fix. Urmărirea și analiza costurilor de producție variabile au o mare importanță deoarece ele se modifică în funcție de creșterea sau scăderea volumului producției, devenind : proporționale, degresive, progresive, regresive, flexibile și marginale.

Cunoașterea costurilor variabile oferă o bază de studiu a acestora sub raportul rentabilității, numit și gradul de reacție *(GR)* a mărimii

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielilor de producție. Gradul de reacție a costurilor este dat prin raportarea modificării, procentuale, a articolelor de calculație, retribuții, materiale, amortizare, lucrări executate *(C)* la modificarea procentuală a volumului fizic de producție *(P)* :

$$GR = \frac{C}{P} = \frac{10}{10} = 1 \; ; \quad \text{sau} \quad \frac{5}{10} = 0{,}5 \; ; \quad \text{sau} \quad \frac{13}{10} = 1{,}3$$

Este de reținut faptul că gradul de reacție al costurilor de producție este condiționat atît de natura și caracterul lor, cît și de modificarea volumului fizic. O cerință pentru a realiza rentabilitatea planificată este ca întotdeauna gradul de reacție să fie 1 sau sub 1. În condițiile depășirii gradului de reacție de 1, costurile de producție sînt progresive față de volumul producției și influențează negativ asupra rentabilității scontate.

Metodele de tip plan-efectiv nu vizează urmărirea în evidența operativă, adică în „Registrul de urmărire a execuției bugetului de venituri și cheltuieli și a producției", a consumațiunilor de valori periodice prin normele de consum și de muncă folosite la întocmirea fișei tehnologice. Dacă în unele unități se aplică aceste norme ele au un caracter limitat în întreprinderile agricole de stat urmărirea costurilor se face global valoric.

În cooperativele agricole de producție evidența analitică a costurilor de producție se realizează cu ajutorul fișei de cont analitice pe fiecare cultură. Procedeul evidenței analitice este însă depășit, datorită faptului că atît în condițiile prelucrării manuale cît și automatizate a datelor în fișa de cont analitic documentele nu se înregistrează singular, ci centralizat, fie decadal, chenzinal sau chiar lunar. Toate aceste fac ca fișa de cont analitic a contului de cheltuieli de producție pe culturi sau categorii de animale să nu dispună de un potențial informativ operativ, reclamînd calcule suplimentare. Cu toate acestea, informațiile oferite de metoda plan-efectiv pot fi folosite în procesul de decizie de factorii de conducere, deoarece unele date pot servi la luarea unor măsuri de perfecționare și pentru care se impune :

— urmărirea zilnică a consumurilor de un organ funcțional care să asigure cerințele de informare a tuturor factorilor de producție interesați ;

— consemnarea și urmărirea operativă a costurilor de producție ;

— înregistrarea cheltuielilor de producție planificate și stabilirea pe baza acestora a abaterilor de la normele de consum și normele de muncă, fapt ce va aduce în fața factorilor de decizie interesați, pe prim plan, rentabilitatea, eficiența economică.

O cerință a planificării și contabilității costurilor de producție în unitățile agricole constă în utilizarea cît mai eficientă a mijloacelor de producție și a forței de muncă, identificarea și mobilizarea resurselor existente, respectarea normelor tehnologice și asigurarea tuturor condițiilor pentru obținerea de producții mari pe unitatea de suprafață și cap de animal. Analiza critică, sistematică a costurilor aferente întregii activități și ale fiecărui produs, în scopul reducerii lor și creșterii rentabilității impune introducerea de metode evoluate, ca : normativă, standard cost, costurile directe, cost oră producție. Folosirea uneia dintre aceste metode înlătură caracterul istoric al informațiilor redate de contabilitatea costurilor de producție.

Scanned with OKEN Scanner

3.3. METODE EVOLUATE (MODERNE) DE CALCUL AL COSTULUI UNITAR

3.3.1. METODA NORMATIVĂ

Studiul costurilor de producție în agricultură, în genere, s-a dezvoltat în două direcții : a îmbunătățirii metodelor și tehnicilor de calcul și a perfecționării sistemului de evidență a costurilor de producție de la nivelul fermelor și unităților agricole.

În agricultură, potrivit regulilor de bază, se folosesc ca metode de calcul al costului, atît al celui planificat, cît și al celui efectiv, metodele calculației directe a soldului ca urmare a scăderii din totalul costurilor de producție a valorii produselor secundare și metoda de individualizare a costurilor de producție pe fiecare produs pe bază de coeficienți de echivalență. Aceste metode oferă cunoașterea costului efectiv la sfîrșitului trimestrului în care a avut loc recoltarea sau la sfîrșitul anului. O analiză justă a costurilor de producție în agricultură, în vederea descoperirii și remedierii deficiențelor și a consumațiunilor de valori neeconomicoase, depinde în mare măsură de modul cum se urmăresc costurile de producție și de modul cum se calculează costul unitar pe fiecare produs în parte. Condițiile create și cerințele noului mecanism economic impun folosirea și în unitățile agricole a metodelor parametrice, prin care se prestabilesc normele de consum și normele de muncă necesare realizării producției agricole. Vom pune în discuție posibilitatea introducerii metodei normative și avantajele legate de obținerea unui control operativ asupra parametrilor costurilor de producție în vederea cunoașterii abaterilor și informațiilor legate de luarea de decizii, care să conducă la încadrarea în parametrii stabiliți în fișele tehnologice sau devizul culturilor, speciilor și categoriilor de animale și altor activități.

Introducerea metodei normative sau parametrice impune precizarea lucrărilor tehnohogice în ordinea cronologică, indicarea modului de executare (mecanic sau manual), fixarea normelor de consum și de muncă și cunoașterea costului sau tarifului de plată.

La întocmirea fișei tehnologice trebuie să se ia în calcul pentru fiecare lucrare diversele condiții de executare în funcție de mijloacele de lucru de care dispune ferma sau unitatea agricolă sau de condițiile naturale și economice. Astfel, arătura ca lucrare poate fi realizată cu tractorul sau cu animalele ; prășitul poate fi cu cultivatorul, cu tractorul, sau cu prășitoarea trasă de animale ori cu sapa. Tot astfel recoltatul poate fi prevăzut a se face cu combina, cu seceretoarea simplă sau chiar cu secera de mînă. Diversitatea posibilităților de executare a unei lucrări permite specialistului să aleagă acea variantă proprie fermei sau unității agricole și chiar a fiecărei parcele, sole.

Lucrările tehnologice cu variantele lor mecanice sau manuale sînt trecute în ordinea cronologică impusă de desfășurarea procesului de producție. Lucrările care se repetă, cum sînt prașilele, stropitul etc., sînt trecute fiecare în parte, deoarece, cum e cazul prașilei, poate fi executată cu animalele, sapa și mecanic.

Faptul că se fixează toate lucrările în ordinea cronologică, fișa tehnologică poate servi și ca îndreptar agrotehnic, de executare a lucrărilor agricole.

Scanned with OKEN Scanner

Legat de folosirea normelor de consum și de muncă ținem să precizăm că în economia unităților agricole ele pot lua forma de : ideale, normale sau curente și reale.

Normele de consum și de muncă ideale sînt cele care corespund unor cerințe de desfășurare a producției agricole ideale, respectiv la nivelul și în condițiile aplicării progresului agrotehnic de pe plan mondial, precum și a exigențelor imprimate în documentele Congresului al XIII-lea al P.C.R. Ele se stabilesc pe o perioadă mai mare de 5—10 ani și spre aceste norme ideale trebuie să tindă factorii de decizie din unitățile agricole.

Normele de consum și de muncă normale sau curente sînt acele determinate de condițiile concrete de desfășurare a producției agricole în perioada de referință și care pot fi specifice fiecărei ferme, unități și chiar sole. Cînd condițiile sau elementele luate în calcul la stabilirea costului normat se schimbă, ele nu mai reprezintă etaloane de măsurare a costurilor de producție, fapt ce duce în mod implicit la stabilirea de noi norme curente. Cerințele de realizare a principiilor actualului mecanism economic impun factorilor de conducere ai fermelor și unităților agricole de a da o atenție deosebită la întocmirea fișelor tehnologice, de a folosi norme de consum și de muncă normale sau curente. Ținîndu-se seama de normele normale sau curente specifice fiecărei unități sau sole se asigură acea interdependență dintre laturile procesului de producție, ca proces economic, care se prezintă sub forma unor legături bazate pe principiul conexiunii inverse cu rezultatele financiare ale unității, cu dezvoltarea altor ramuri și subramuri ale economiei naționale, precum și cu nevoile sociale. Folosirea de norme curente stabilite pe bază de condiții repetabile și normale, ca rezultat al înlocuirii în sistemul factorilor de producție a unor resurse cu altele, în vederea înlăturării unor greutăți care provin din caracterul limitat al unor resurse, poate duce la stabilirea de variante de cost normat și, implicit, la alegerea acelei variante optime, care să asigure utilizarea rațională a bazei materiale, reducerea costurilor de producție și la creșterea eficienței economice.

Normele de consum și de muncă reale sînt acelea care corespund unor anumite condiții de desfășurare a producției agricole. Prin nivelul lor se dă un răspuns cu privire la costul produsului agricol că mărime, în sensul cît trebuie să fie, de ce s-a ridicat la atît, unde și în ce măsură s-au produs depășirile și care va fi costul în viitor al produsului agricol. Costul produselor agricole depinde pe plan intern de o serie întreagă de factori și activități, împrejurări și implicații ale proceselor economice de aprovizionare, producție, valorificare, realizare care reclamă să se țină seama de normele de consum și de muncă reale.

În agricultură, nu s-a luat inițiativa introducerii metodei normative. Modul cum a fost concepută pare să aparțină industriei. Metoda normativă își poate găsi aplicabilitate și în agricultură, deoarece se cunosc norme de muncă și de consum, precum și costul lor, ca și în industrie.

Introducerea metodei normative în unitățile agricole nu impune o reorganizare radicală a contabilității, dimpotrivă, reduce și ordonează calculele economice. Ea contribuie la urmărirea cheltuielilor de producție pe purtătorii de costuri (culturi, grupe de culturi, categorii și specii de animale, ferme, secții, sectoare etc.).

Superioritatea metodei normative sau parametrice nu trebuie căutată în tehnica calculației, ci în intervenția la timp pe care contabili-

Scanned with OKEN Scanner

tatea o exercită asupra costurilor de producție pe fiecare lucrare tehnologică cuprinsă în fișa tehnologică a culturii sau categoriei și speciei de animale. Metoda în sine nu are menirea de a constata, ci de a semnala abaterile, natura lor și factorii ce au condus la acele abateri. Prin aceasta, metoda normativă exercită o influență pozitivă asupra tuturor laturilor de activitate din ferme sau din unitatea agricolă, deschizînd mari posibilități pentru o analiză multilaterală și de studiere a costurilor de producție.

Premisele organizării metodei normative în unitățile agricole.

Costul normat este suma consumațiunilor de valori preestimate științific, în urma unei analize detaliate a lor, reclamate de producerea sau obținerea unui produs agricol sau a mai multor produse, în cursul unei perioade determinate.

Costurile de producție normate se pot stabili în fișa tehnologică în mod anticipat pentru fiecare cultură, categorie și specie de animale, în condițiile actuale sau curente de producție sau în condiții ideale, ținînd seama de modificările ce pot interveni în tehnologia de producție și în materie de prețuri și tarife ce se folosesc în estimarea normelor de consum și de muncă. Deci, costurile normate de producție se compun din două părți : norma și costul. Normele de consum și cele de muncă sînt mărimi determinate științific, care cuprind consumul cantitativ de materiale (semințe, material de plantat, îngrășăminte, amortizare, lucrări executate etc.) și de muncă (retribuții, impozitul pe fondul de retribuție, contribuții privind asigurările sociale etc.) în anumite condiții tehnologice pentru realizarea unei lucrări agricole, care urmează a se integra într-un produs agricol. O normă este o expresie cantitativă. Exprimarea valorică a normei de consum sau de muncă constituie costul sau tariful lor.

Costurile de producție normate se stabilesc pe fiecare lucrare tehnologică, care însumate dau costul pe produs și ele constituie :

— limita maximă pentru desfășurarea procesului de producție și ca indicator al eficienței economice, respectiv a abaterilor pe fiecare cultură, categorie și specie de animale etc. ;

— mijloc de orientare în conducerea producției ;

— bază de înregistrare în evidența operativă a fermei și a contabilității costurilor de la nivelul unităților agricole pe culturi, grupe de culturi, specii și categorii de animale etc.

Organizarea metodei normative de evidență și de calcul al costului de producție în agricultură presupune o metodologie obligatorie de lucrări specifice, cum sînt :

— calculul anticipat al consumațiunilor de valori pe fiecare lucrare tehnologică a produsului și a costului normat, respectiv întocmirea calculației normative, ca în fișele tehnologice ;

— organizarea evidenței și contabilității costurilor normate și a abaterilor ;

— calculul costului efectiv.

Stabilirea consumațiunilor de valori normate pe fiecare lucrare tehnologică, implică cunoașterea detaliată a modalităților de realizare (mecanic, manual) cu care fenomenul de consum se manifestă înăuntrul procesului de producție agricolă. De exemplu, folosirea semănătorii SPC6, destinată pentru semănatul plantelor prășitoare și care consumă 11 kg

Scanned with OKEN Scanner

porumb boabe la hectar, ca urmare a semănatului cu precizie, în timp ce semănătoarea 2SPC2 consumă 18 kg porumb boabe la hectar. În plus, semănătoarea SPC6 are o viteză de lucru dublă.

Precizăm că și normele de îngrășăminte variază ca mărime în funcție de repararea forțelor pierdute ale solului, corespunzător cerințelor plantei, ținînd seama de cultura premergătoare, față de oferta pămîntului.

În mod analog se procedează și la stabilirea parametrilor sau normelor de timp și a tarifului pentru muncă, ce intervin în mod direct în procesul de producție. Și normele de muncă variază în funcție de modalitatea de executare a lucrărilor agricole (manual sau mecanic). Normele de muncă sînt determinate în urma unui studiu al timpilor de lucru, ținîndu-se seama de modalitățile de lucru (manual sau mecanic) în efectuarea lucrărilor tehnologice, iar evaluarea lor se face în tarifele stabilite, ținînd seama de complexitatea lor.

În costul normat al fiecărui produs se cuprind și costurile activităților ajutătoare (tractoare și mașini agricole, autocombine pentru recoltat cereale și furaje verzi, irigații, mijloace de transport, îngrășăminte naturale la culturile de cîmp, cheltuieli de aprovizionare) și costurile indirecte (comune și generale) care se decontează lunar pe culturi, categorii de animale, activități industriale sau alte activități în raport cu lucrările aferente și costul lor efectiv, iar costurile comune se stabilesc în funcție de costurile directe. Normarea costurilor indirecte de producție se poate face în funcție de : costurile normate directe sau de un element al costurilor directe normate, de suprafața, cap animale sub formă de plafoane valorice.

În agricultură datorită particularităților procesului de producție agricol, care este de lungă durată, cît și perioadei de calcul, costul normat se poate confunda cu costul planificat și concretizat la începutul fiecărui an în fișa tehnologică. Nu se poate vorbi de modificarea normelor așa cum se practică în întreprinderile industriale, deoarece costul se calculează la terminarea recoltării, respectiv la sfîrșitul trimestrului sau anului. În aceste condiții costul efectiv pe produs este egal cu costul normat *(Cn)* plus sau minus abaterile de la norme *(An)* supra cantitatea de produse *(Q)* așa cum apare în relația :

$$Ce = \frac{Cn \pm An}{Q} \tag{28}$$

Calculul abaterilor se face și pe articole de calculație prin relația :

$$An = Cn \pm Ce. \tag{29}$$

Suprapunerea costului normat cu cel planificat nu știrbește cu nimic introducerea lui în unitățile agricole. De aceea, sîntem de acord cu punctul de vedere care susține că în anumite condiții date calculele normative nu pot înlocui calculele de plan [1]. În agricultură, datorită existenței de procese biologice, care impun un ciclu de producție îndelungat, pînă la un an, calculul costurilor normate se suprapune cu cele planificate și de aceea nu se vor mai calcula modificările de norme așa cum se practică în unitățile industriale.

---

[1] Jurcă Iulian, *Aplicarea metodei normative în întreprinderile industriale*, în „Evidența contabilă" nr. 8, 1963, p. 23.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda normativă e subordonată cerințelor de creștere a eficienței economice, a obținerii unui venit net cît mai mare. Ea permite controlul costurilor normate, parametrice și ușurează cunoașterea limitelor de autoritate și de responsabilitate, relevînd pregnant relația cost-beneficiu-eficiență.

Organizarea informației costurilor în condițiile aplicării metodei normative.

Odată normate consumațiunile de valori sau costurile de producție pe fiecare lucrare tehnologică a fiecărui produs, în ordinea cronologică prin fișele tehnologice sau devize de cheltuieli, care se întocmesc pe purtători de costuri (culturi, categorii de animale) se pune problema organizării informației.

Organizarea evidenței operative a costurilor normate, la nivelul fermelor și a contabilității lor, ridică probleme legate de documentele și conturile folosite pentru înregistrarea costurilor de producție normate și a abaterilor.

Documentele utilizate pentru înregistrarea costurilor de producție normate pe culturi, categorii de animale, feluri de activități industriale etc., pot fi cele actuale sau fișele de calcul al costului normat pe lucrări tehnologice cu indicarea consumațiunilor de valori aferente. Aceste fișe se bazează pe calculele normative de muncă și de consum reclamate de executarea lucrărilor tehnologice, ca : arat, grăpat, însămînțat, prașila I, prașila a II-a, recoltat, transport, depozitat etc.

Pentru evidența abaterilor de la costurile normate se pot folosi documente speciale, denumite „Abateri de la normele de consum“ pentru articolele de calculație : semințe și material de plantat, îngrășăminte, material biologic, medicamente, amortizarea mijloacelor fixe, lucrări executate etc. și „Abateri de la normele de muncă“ pentru retribuții, impozitul pe retribuții, C.A.S., alte cheltuieli de muncă vie etc., sau să se folosească aceleași documente pentru costurile normate, însă barate cu o linie roșie pentru abaterile pozitive sau barate cu o linie neagră pentru abaterile negative. Abaterile pozitive se înregistrează în roșu, iar cele negative în negru.

Pentru contabilitatea costurilor normate este indicat a se folosi contul 500 „Cheltuieli ale producției de bază“, iar pentru înregistrarea abaterilor se va folosi contul 568 „Abateri de la costurile normate“. Înregistrările se fac pe baza documentelor menționate mai sus, în sensul indicat.

Evidența abaterilor de la costurile normate trebuie în așa fel organizată, încît :

— să asigure zilnic sau periodic după realizarea lucrărilor tehnologice a depășirilor sau economiilor față de costul normat ;

— să indice abaterile pe lucrări tehnologice și nominalizarea elementului de cost ;

— să concretizeze influența abaterilor asupra costului producției ;

— să cuprindă informarea operativă a conducerii fermelor și unităților agricole în sensul abaterilor și a factorilor care le-a determinat.

Este indicat ca stabilirea abaterilor să se concretizeze distinct în :

— abateri aferente volumului producției agricole obținute față de costurile normate ;

— abateri ale costurilor efective față de costurile normative.

Scanned with OKEN Scanner

Cunoașterea abaterilor poate avea loc cu ocazia controlului de compartiment ce se exercită de șeful de fermă, care are obligația să compare datele consemnate din documentele primare legate de executarea unor lucrări tehnologice cu cele înscrise în fișele tehnologice.

O sarcină a evidenței operative și a contabilității costurilor normate este să semnaleze abaterile de refolosirea materialelor, a căror prețuri sînt mai mici cu 20—60 la sută față de cele achiziționate ;

— extinderea integrării activității productive din fiecare unitate agricolă în scopul reducerii costurilor de producție ;

— folosirea în executarea reparațiilor capitale și curente a pieselor de schimb provenite din recuperări ;

— abaterile de la consumul de combustibil, energie, apă, pe baza bilanțurilor energetice ale unităților agricole ;

— abaterile de la normele de muncă pe fiecare lucrare tehnologică, produs și în funcție de producția fizică.

3.3.2. METODA COSTURILOR STANDARD

Între metoda normativă și metoda costurilor standard există asemănări, dar și deosebiri. În regulile de bază pentru planificarea evidenței și calcularea costurilor producției industriale această metodă e denumită metoda costurilor standard sau normate. Modul de aplicare și de tratare prin regulile de bază a metodei standard-cost se deosebește de cel conceput de G. Harrison în S.U.A. [1].

Prin această metodă se stabilesc, cu anticipație, atît costurile directe, cît și cele indirecte impuse de procesul de producție, denumite standarde. Standardele sînt consumațiunile de valori limită, tipice folosite în procesul de producție în vederea realizării unui produs sau serviciu. Caracteristica standardelor de costuri constă nu numai în aceea că se folosesc la întocmirea antecalculației, ci și în urmărirea lor, în procesul de producție, prin semnalarea acelor abateri, care pot fi pozitive și negative.

În literatura de specialitate, standardele de costuri sînt clasificate în mod diferit [2], ca standarde : ideale, reale, normale, curente, tipice etc. Definirea lor s-a făcut la metoda normativă, deoarece normele de costuri folosite în economia întreprinderii au același conținut. Standardele ideale sînt acelea care corespund unui nivel științific și tehnic ideal, fără a lua în considerare nivelul actual din întreprinderi. Ele servesc ca bază de comparație sau de măsură, mai bine zis, de cunoaștere a ecartului dintre procesul de producție ideal și cel real. Folosirea standardelor ideale a condus la denumirea metodei costurilor standard de măsură sau de bază (Basic Standard Costs). Standardele curente sînt acelea care corespund condițiilor reale de producție ale perioadei, iar metoda a dobîndit în practica curentă denumirea de Curent Standard Costs (standard cost curent).

În economia unităților agricole calculația standardelor ideale trebuie să constituie pentru factorii de conducere o aspirație. Această calculație

---

[1] Agache I., *Organizarea și conducerea contabilității în I.A.S.*, Editura Ceres, 1980, p. 172.

[2] Olariu C., *Studiul costurilor*, Editura didactică și pedagogică, București, 1971, p. 178.

este justificată pentru factorii de decizie a unităților agricole pentru a le servi ca bază de comparare în timp și anume pînă la realizarea acelei tehnologii de producție ideale, științifice.

Ținînd seama de faptul că unitățile agricole sînt plasate în zone de fertilitate diferite, că dispun de o anumită experiență în producție, respectiv de cunoaștere a efortului întreprins în timp, se recomandă a se folosi standarde curente, normale, specifice, dar fără a neglija pe cele ideale, care asigură acoperirea plenară a nevoii sociale.

Practica a demonstrat, cu ocazia întocmirii fișelor tehnologice, că nu este avantajos să se stabilească eforturi exagerate, deoarece acestea au efecte negative atît asupra unității agricole, cît și asupra lucrătorilor agricoli sau cooperatorilor. Este bine să se folosească standardele reale de costuri, care de cele mai multe ori reușesc să se apropie de costurile standard ideale.

Aplicarea acestei metode se sprijină pe principiul bugetelor și cel al controlului bugetar, care reclamă :

— calcularea costurilor pe bază de standarde ;

— compararea standardelor cu costurile reale de la nivelul fermelor, sectoarelor, secțiilor etc., ca generatoare de consumațiuni de valori;

— analiza abaterilor în vederea luării de decizii în care să primeze eficiența economică.

Costurile standard sînt costuri de producție stabilite apriori, pornind de la o analiză de detaliu a normelor de consum și de muncă legate de realizarea unei lucrări tehnologice a unei culturi, categorii de animale etc., care însumate redau standardele de materiale sau de muncă ale produsului. Ele se exprimă atît în cantități, cît și valoric.

Deci, aplicarea metodei standard-cost presupune stabilirea pentru fiecare cultură, categorii de animale etc., de standarde de materiale, standarde pentru muncă și standarde pentru costuri indirecte pentru care se stabilesc bugete de cheltuieli. Fără determinarea acestor standarde nu poate exista un sistem rațional de evaluare a costurilor.

Costul standard odată stabilit nu rămîne numai un cost antecalculat, previzional, ci și un cost de producție efectiv și din acest motiv el nu se mai calculează de contabilitate, rămînînd cel prestabilit.

În desfășurarea producției agricole pot apare abateri de la costurile standard și ele pot fi semnalate înainte de a se produce, atît sub aspectul naturii și al cauzelor, cît și pe purtători de costuri (cultură, categorie de animale etc.) care-l afectează. Prin această metodă standard-cost, care are caracter de actualizare permanentă a consumațiunilor de valori, se dă posibilitatea factorilor de decizie de a modifica standardele.

Contabilitatea costurilor de producție, în condițiile aplicării costurilor standard, nu va mai calcula costul efectiv, ci va înregistra abaterile de la condițiile normale de producție stabilite inițial prin standarde de materiale, muncă și cheltuieli indirecte sau regie. Prin înregistrarea distinctă a abaterilor, în mod operativ, pe feluri de abateri și pe responsabilități, se asigură în unitățile agricole primatul reducerii costurilor de producție pe unitate de produs. Apoi aceste abateri, potrivit metodei standard-cost, afectează contul 750 „Beneficii și pierderi".

Standardul de materiale *(Sm)* al unei culturi, categorii de animale etc. se determină ca produs între consumul standard *(Csmj)* al tuturor genurilor de materiale folosite *(j)* cuprinse în fișa tehnologică și prețul

Scanned with OKEN Scanner

unitar al fiecărui gen de materiale (semințe și material săditor, furaje, îngrășăminte, lucrări executate, material biologic etc.), *(psj)*, ca atare valoarea de înregistrare a lor în contabilitate va apare întotdeauna dată de relația :

$$Sm = \sum_{j=1}^{n} Csmj \times psj \tag{30}$$

Standardul de retribuire *(Sr)* ale unei culturi, categorii de animale etc. se determină ca produs între normele de muncă pentru lucrările tehnologice specifice *(nmj)* și tarifele unitare standard aferente fiecărei lucrări tehnologice *(tsj)* :

$$Sr = \sum_{i=1}^{n} nmj \times tsj \tag{31}$$

Standardul cheltuielilor de regie sau indirecte se stabilește după o tehnologie mai complexă, folosind bugete de cheltuieli, în care se cuprind cheltuielile de regie pe fiecare fermă și pe unitate agricolă (I.A.S., C.A.P.) în ansamblu, indicîndu-se natura costurilor indirecte de producție, caracterul costurilor (fixe sau variabile) suma și durata de vegetație a plantei sau durata de întreținere, creștere și exploatare a animalelor.

În final, standardul costurilor de regie se determină separat pentru costurile standard de regie variabile și pentru costurile standard de regie fixe.

Costurile standard de regie variabile *(Csrv)* se stabilesc ca un raport între costurile variabile concretizate în buget *(Cvb)* și durata în timp de vegetație a plantei sau de întreținere, creștere și exploatare a animalelor *(Tv* sau *Ticea)*, deci relația va fi :

$$Csrv = \frac{Cvb}{Tv \text{ sau } Ticea} \tag{32}$$

Costurile standard de regie fixe *(Csrf)* se stabilesc ca un raport între costurile de regie fixe concretizate în buget *(Cfb)* și durata de vegetație a culturii sau de întreținere, creștere și exploatare a animalelor *(Tv* sau *Tîcea)*, deci relația va fi :

$$Csrj = \frac{Cfb}{Tv \text{ sau } Tîcea} \tag{33}$$

Costul standard pentru fiecare cultură sau categorie de animale se obține prin însumarea fiecărui fel de cost :

$$Cs = Sm + Sr + Csrv + Csrj \tag{34}$$

Abaterile de la costurile standard se urmăresc pe următoarele elemente : materiale, retribuție și regie.

Abaterile de la standardele de materiale pot lua două forme : abateri de cantitate sau de consumul prestabilit (Δc) și abateri din diferențe de preț (Δp) și care se pot concretiza prin :

$$\Delta c = \left[\sum_{j=1}^{n} (Cej - Csmjps\right] Qc, \tag{35}$$

Scanned with OKEN Scanner

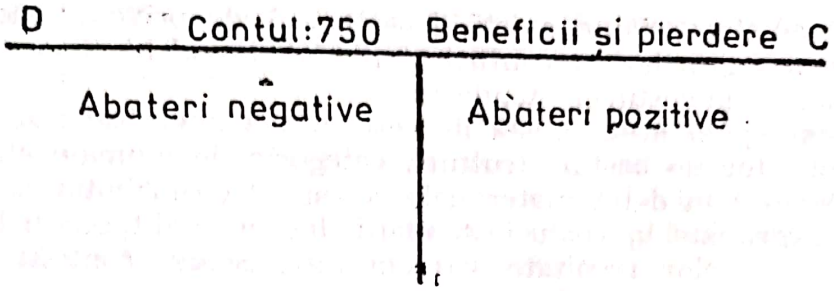


Fig. 5. Înregistrarea abaterilor de la standard-cost.

$$\Delta p = \left[\sum_{j=1}^{m} (pej - psj)Cej\right] Qe \qquad (36)$$

în care :

Qe reprezintă cantitatea efectivă realizată ; *cej* = consumul efectiv specific aferent fiecăruia din ele ; *j* = materiale consumate ; *pej* = prețul unitar efectiv fiecărui gen de material consumat.

Același procedeu se folosește și pentru stabilirea abaterilor de la costurile standard de retribuții, cunoscînd că și ele pot lua două forme : abateri de la normele de muncă și de la tarifele de retribuție.

Toate aceste abateri, în plus sau în minus față de standardele prestabilite, se înregistrează la contul 750 „Beneficii și pierderi", astfel : abaterile pozitive (—) în credit și abaterile negative (+) în debit. Reprezentarea grafică a acestora apare în figura 5.

Metoda standard-cost se integrează în conducerea previzională a unităților agricole și prin ea se asigură :

— influența favorabilă în conducerea proceselor economice, inclusiv producția agricolă și în special tehnologia lucrărilor agricole ;

— organizarea și simplificarea sistemului informațional, atît la nivelul fermelor, sectoarelor, secțiilor etc., cît și la nivel de unitate (I.A.S., C.A.P.), mărindu-i operativitatea prin informare în timp asupra abaterilor de orice natură, influențînd luarea deciziilor ;

— depistarea abaterilor, care analizate în momentul în care se produc pot conduce chiar la modificarea standardelor, împiedicînd consecințe negative ;

— responsabilitatea conducerii procesului de producție prin cunoașterea naturii cauzelor, a locului unde s-a produs, a purtătorului de costuri, a abaterilor de la standardul-cost, precum și a responsabilităților în rezolvarea lor, pentru ca nivelul eficienței scontate să se realizeze ;

— posibilitatea de stabilire a previziunii în ce privește costurile de producție și de creștere a rentabilității.

Metoda standard-cost își poate găsi aplicabilitate în unitățile agricole, întrucît ele lucrează pe bază de tehnologii și antecalcule stabilite prin standarde sau norme de consum și muncă.

Organizarea contabilității costurilor standard. Practica organizării contabilității costurilor standard a condus la anumite variante, și anume :

— plan unic ;

— plan parțial ;

— două planuri distincte.

Scanned with OKEN Scanner

Între aceste variante există deosebiri și ele privesc : modul de înregistrare a costurilor în conturi și modul de calcul și de înregistrare a abaterilor de la costurile standard.

Varianta plan unic constă în deschiderea unei fișe de cont pentru fiecare purtător de costuri (culturi, categorie de animale etc.), în care se înregistrează în debit materialele consumate, retribuția și cheltuielile de regie exprimate în costuri standard, iar în credit costurile standard aferente produselor recoltate sau obținute. Soldul contului reprezintă costurile standard ale producției neterminate.

Prin evidența abaterilor, care se stabilește și consemnează în documentele primare, se asigură o informare operativă a factorilor de conducere. Aceste abateri se înregistrează în conturi speciale de abateri, ca urmare a comparării costurilor efective cu cele standard. Această variantă a metodei standard-cost asigură cunoașterea abaterilor, însă necesită un volum mare de muncă.

Varianta plan parțial constă în deschiderea de fișe de cont pe elemente de cost : materiale, retribuție și cheltuieli de regie. Astfel de fișe se țin pe culturi, categorii de animale sau alte activități. În felul acesta se asigură o evidență parțială a fiecărui element de cost. În debitul fiecărui cont se înregistrează costurile efective, iar în credit costurile standard ale producției realizate plus producția neterminată la costul standard. Soldul contului, la sfîrșitul perioadei, reprezintă abaterile de la costurile standard. Soldul debitor reflectă o abatere nefavorabilă, costurile efective fiind mai mari decît cele standard, iar soldul creditor reflectă o abatere favorabilă, respectiv costurile efective sînt mai mici decît cele standard.

Această metodă oferă cunoașterea abaterilor pe fiecare element de cost, la sfîrșitul perioadei după cunoașterea producției neterminate, fapt ce o face neoperantă în unitățile agricole.

Varianta „două planuri distincte (dual-plan)". Această variantă diferă de primele două, atît prin metodologia folosită de înregistrare în contabilitate, cît și prin maniera de stabilire a abaterilor. Se folosește o singură fișă de cont pentru fiecare purtător de costuri. Atît debitul cît și creditul contului redau costurile standard și costurile efective. În debit se înregistrează elementele de cost, ca : materiale, retribuție și regie, iar în credit producția finită și producția neterminată. Pentru a avea o imagine reală a variantei „două planuri distincte", prezentăm ipotetic o fișă de cont („Porumb boabe") în tabelul 8.

Tabelul 8

Fișa contului „Porumb boabe" în varianta două planuri distincte (dual-plan) în cadrul metodei standard-cost

Specificație	Costuri		Specificație	Costuri	
	Standard	Efectiv		Standard	Efectiv
Materiale	500 000	465 000	Produse finite	820 000	770 000
Retribuție	200 000	202 000	Producție neterminată	30 000	29 000
Costuri regie	100 000	108 000			
Total	800 000	775 000	Total	850 000	804 000
Sold producție neterminată	30 000	29 000			

Semnalăm faptul că prin această variantă abaterile se stabilesc prin comparație și chiar se pot calcula indicii de îndeplinire a costurilor standard, denumiți și indici de eficiență.

Din prezentarea celor două metode de calcul a costurilor de producție, adică cea normativă și metoda standard, rezultă unele asemănări, iar acest fapt a condus la ideea de a fi denumită metoda standard sau normată, așa cum apare în regulile de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție pentru industrie.

Între cele două metode există însă și deosebiri :

Metoda normativă implică urmărirea costurilor și abaterilor pe fiecare purtător de costuri și în cadrul lor separat pe fiecare articol de calculație stabilit prin regulile de bază ; pe cînd metoda standard-cost stabilește abaterile numai la cele trei elemente și anume : standardul de materiale, retribuție și regie.

Metoda normativă implică un postcalcul, respectiv determinarea costului efectiv după o metodologie proprie, pe cînd metoda standard-cost se bazează pe antecalculul întocmit.

Abaterile de la normele stabilite la metoda normativă afectează costul produsului, pe cînd abaterile de la costurile metodei standard-cost se înregistrează la contul de rezultate „Beneficii și pierderi".

3.3.3. METODA DIRECT-COSTING

Metoda direct-costing, numită impropriu metoda costurilor directe, are la bază separarea costurilor constante de cele variabile, putîndu-se intitula corect metoda costului variabil. Noțiunea de „direct" trebuie pusă în legătură cu particularitatea metodei de a calcula costul produselor, din dorința de simplificare și ca o reacție împotriva practicilor de includere pe cale de repartizare, prin folosirea de procedee complicate, cu rezultate îndoielnice, a cheltuielilor de producție indirecte.

Autorul englez Sturrock Ford, în lucrarea sa [1], ocupîndu-se de calculația costului prin metoda direct-costing în agricultură, pornește de la examinarea rezultatelor globale ale fermei. Investigația este legată de determinarea producției nete și de costurile de producție pe culturi, specii și categorii de animale. Baza de determinare a costului unitar o găsește Ford în bugetul fermei, folosind noțiunea de marjă brută de beneficii și în separarea costurilor variabile de cele fixe. Autorul opinează pentru luarea în calculul costului pe produs numai a costurilor variabile, denumind-o chiar metoda costurilor variabile. Costurile fixe se înregistrează, ocolind conturile de cheltuieli de producție, la contul de rezultate financiare, influențînd marja de beneficii. După părerea lui Ford, marja de beneficiu este diferența dintre prețul de vînzare a unei producții date și costurile variabile aferente producției, fapt ce poate fi redat sugestiv prin formula : Producția minus costurile variabile = marja brută de beneficiu. În categoria costurilor variabile se includ : semințele, îngrășămintele, stropitul, furajele, medicamentele, insectofungicidele, munca sezonieră etc.

---

[1] From accounting and management (Contabilitatea agricolă și conducerea), London, Pitman and sons, Ltd, Ed. V, 1967.

Scanned with OKEN Scanner

În categoria costurilor fixe, numite și costuri relativ-constante, se cuprind : retribuția personalului permanent și a personalului tehnic și de conducere, amortizarea tractoarelor și mașinilor, impozitul agricol, prime de asigurare și alte cheltuieli generale, care se suportă de ferme.

Dar marja brută de beneficiu, în opinia autorului, nu este beneficiul curat, realizat. El se poate obține numai prin scăderea din totalul marjelor brute a costurilor fixe care nu pot fi asociate decît cu întreaga activitate. Calculul marjei de beneficiu se poate face pe fiecare produs.

Analiza economico-financiară a fermei o face prin intermediul bugetului de venituri și cheltuieli, pornind de la marja brută de beneficiu și beneficiul net, probabil de a fi realizat. Orice schimbare este analizată prin prisma punctului critic, de echilibru, calculat pe fiecare cultură, specie, categorie de animale sau pe activități. În felul acesta, calculația este simplă și prin ea se poate stabili gradul de rentabilitate sau poate servi la alegerea variantei optime.

Separarea costurilor fixe de cele variabile și înregistrarea lor direct pe contul de rezultate financiare este justificată considerîndu-le ale perioadei și nu ale produselor.

Această separare, pe de o parte, permite cunoașterea și analiza costurilor fixe în vederea reducerii lor, iar pe de altă parte, costurile variabile redau modul de desfășurare a procesului de producție, reprezentînd costul producției, respectiv efortul fermei de reducere a cheltuielilor de producție.

Obiectul metodei direct-costing este de cunoaștere și analiză a rentabilității totale, a nivelului rezultatelor globale și nu pe aceea a costului complet, punînd, deci, pe primul plan determinarea contribuției la beneficiu a fiecărui produs *(cbp)*, care se manifestă sau se concretizează ca diferență între prețul de vînzare *(pv)* și costurile variabile *(cv)*, după următorul model :

$$cbp = pv - cv \tag{37}$$

Beneficiul sau pierderea (B/P) pe o anumită perioadă a fermei se stabilește prin înmulțirea cantității vîndută pe fiecare produs *(Qvp)* cu contribuția la beneficiu a fiecărui produs *(cbp)* minus costurile fixe ale perioadei *(Cfp)*. Relația de calcul capătă următoarea formă :

$$B/P = (Qvp1 \cdot cbp1 + Qvp2 \cdot cbp2 + \ldots + Qvpn \cdot cbpn) - Cfp$$

$$\text{sau } B/P = \sum_{i=1}^{n} Qvpi \cdot cbpi - cfp \tag{38}$$

în care :

i reprezintă produsele 1, 2, 3 ... *n*.

Relevant în această metodă de calcul este faptul că cheltuielile de producție variabile se cunosc pe fiecare produs. Costurile fixe, datorită caracterului lor specific nu se pot delimita, separa pe fiecare produs, întrucît ele privesc întreaga activitate de producție și desfacere a fermei.

Cunoașterea efortului fermei la creșterea eficienței economice se poate face și prin compararea costurilor fixe planificate cu cele efective sau prin punerea față în față a costurilor fixe pe fiecare unitate de produs *(cfp)* și, care se pot obține prin raportarea costurilor fixe *(cf)* la cantitatea de produse vîndute *(Qvp)*, după următorul model :

Scanned with OKEN Scanner

$$cfp = \frac{cf}{Qvp} \qquad (39)$$

Aceste calcule prezentate au o mare importanță pentru factorul de decizie, întrucît îi furnizează elemente legate de orientarea fermei în ce privește cantitatea de produse și de sistare a celor nerentabile.

Nu întîmplător această metodă a fost denumită și a „costurilor decisive", întrucît în funcție de aceasta se decide profilul fermei.

Metoda direct costing oferă cunoașterea marjei de beneficiu pe fiecare produs, ca diferență dintre prețul de vînzare și costurile variabile, care în literatura de specialitate s-a denumit „marginal income", „contribution margin", „profit contribution" sau „variable gross margin", iar în literatura germană „Bruttogewinne".

Așa cum am mai afirmat, factorii de decizie ai fermei pot hotărî profilul și gradul de rentabilitate, deoarece prin metoda direct costing se poate calcula punctul critic, cunoscut și sub denumirea de punctul mort sau pragul rentabilității sau de echilibru (Break-evenpoint).

Punctul critic este locul de întîlnire a veniturilor cu costurile totale, adică atunci cînd ferma nu realizează nici beneficiu și nici pierdere.

Punctul critic indică legătura dintre beneficii, costurile de producție și volumul vînzărilor. El se poate calcula matematic pe baza datelor oferite de contabilitatea fermei, care în practica economică a unităților agricole poate fi redat grafic.

Exemplificare : Să acceptăm, ipotetic, că volumul producției vîndute este de 10 000 000 lei, costurile de producție 7 000 000 lei, din care : costuri variabile = 6 000 000 lei și costuri fixe 1 000 000 lei.

Pe baza acestor date, înseamnă că la 1 000 lei venituri participă :

— costuri variabile : $\frac{6\,000\,000 \times 1\,000}{10\,000\,000} = 600$ lei

— costuri fixe : $\frac{1\,000\,000 \times 1\,000}{10\,000\,000} = 100$ lei

— acumulări : $\frac{3\,000\,000 \times 1\,000}{10\,000\,000} = 300$ lei

Punctul critic va fi : $= \frac{cf}{cf + a} = \frac{1\,000\,000 \times 1\,000}{100 + 300} = 2\,500\,000$ lei

Deci, ferma prin obținerea de venituri pînă la 2 500 000 lei nu realizează nici beneficii și nici pierderi, după cum rezultă din calculul de mai jos :

— venituri sau costuri totale	= 2 500 000 lei
— costuri variabile 60/100 × 2 500 000	= 1 500 000 lei
— costuri fixe	= 1 000 000 lei
— beneficii sau pierdere	0

Grafic, calculul punctului critic și al gradelor de rentabilitate se stabilește pornind de la un sistem de ordonate, figura 6, unde axa „Y" (verticală) redă cheltuielile totale de producție, iar axa „X" (orizontală) prezintă volumul producției vîndute.

Scanned with OKEN Scanner

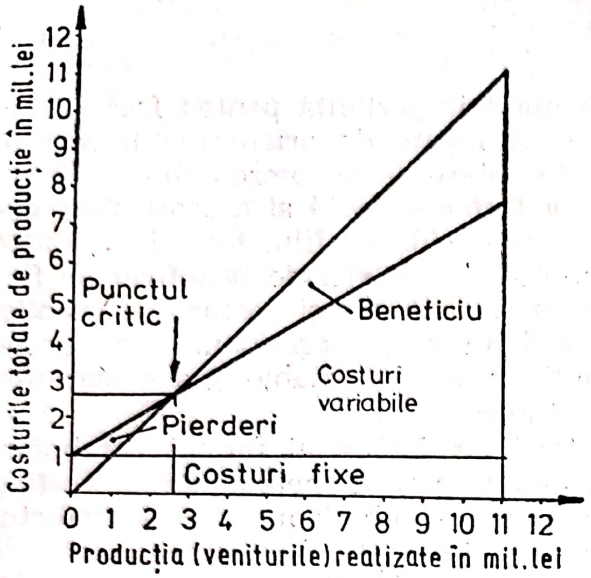


Fig. 6. Punctul critic în condițiile metodei direct-costing.

Pe ordonata „Y" se determină costurile fixe, notîndu-se cu A. Din punctul „A" se duce o linie paralelă, corespunzătoare veniturilor, și pe care o notăm cu „F". Din punctul „O" și „A" se duce cîte o linie, iar locul de întretăiere ne indică punctul critic, în cazul nostru de 2 500 000 lei, așa cum se indică pe cele 2 axe privind volumul producției și costurile totale de producție.

În cazul fermelor cu mai multe produse, beneficiul net se calculează pe fiecare produs, folosindu-se aceeași metodologie.

Iată un exemplu ipotetic prin care se analizează nivelul rentabilității fiecărui produs, în mii lei:

	Total	Produse			
		A	B	C	D
Venituri din vînzări	2 500	900	700	500	400
Costuri variabile	1 700	600	500	320	280
Marja brută de beneficii	800	300	200	180	120
Costuri fixe	600	216	168	120	96
Beneficiu net	200	84	32	60	24

Deci, la fermele cu produse multiple sînt necesare calcule diferențiate sau marginale, înlăturîndu-se complexitatea costului complet, făcîndu-se mai accesibilă tratarea problemelor cu ajutorul matematicii și mijloacelor moderne de calcul.

Așadar, metoda direct costing are la bază ideea cunoașterii și analizei eficienței economice totale, a nivelului rezultatelor globale și nu pe aceea a costului complet, punînd accent pe distingerea beneficiului pe fiecare produs.

Prin separarea costurilor de producție în variabile și fixe pot apare unele aspecte negative, deoarece criteriile de delimitare sînt uneori convenționale. Acest fapt face ca rezultatele financiare să nu fie exacte, și în condițiile analizei economice ele pot duce chiar la decizii neoportune. Apoi necuprinderea tuturor costurilor de producție face ca relația venituri-cost-beneficiu să nu indice în toate cazurile eforturile unităților agricole.

Metoda direct costing prezintă pentru conducerea fermelor unele avantaje, și anume :

— simplifică calculul costului folosind numai costurile variabile, fără să cuprindă costurile fixe ;

— prin informațiile oferite ea apare ca o metodă operativă în formularea deciziilor economice ;

Scanned with OKEN Scanner

— indică conducerii fermelor punctul critic printr-un calcul matematic ușor și pe cale grafică, redînd dependența dintre volumul veniturilor și totalul costurilor de producție (variabile + fixe) ;

— asigură un control asupra rezultatelor, întărind responsabilitatea conducerii asupra desfășurării activităților economice.

3.3.4. METODA COST-ORĂ PRODUCȚIE (C.O.P.) ÎN STAȚIUNILE PENTRU MECANIZAREA AGRICULTURII

3.3.4.1. NECESITATEA PERFECȚIONĂRII METODOLOGIEI DE URMĂRIRE ȘI DE CALCUL A COSTURILOR DE PRODUCȚIE

Noul mecanism economico-financiar pune în fața unităților agricole, în special a stațiunilor pentru mecanizarea agriculturii, problema dimensionării și asigurării unui raport optim între costurile de producție și venituri. Noile condiții create în economie, autoconducerea și autogestiunea pot asigura trecerea, în S.M.A., de la conducerea și gestiunea tradițională la un nou tip, în care creativitatea și inovația să-și găsească locul, aceasta pentru a pune în evidență valorificarea la maximum a rezultatelor cercetării științifice și tehnicii contemporane.

În practica stațiunilor pentru mecanizarea agriculturii are loc un calcul planificat al costului în hectare arătură normală (ha a.n.) ca urmare a raportării totalului costurilor de producție la ha a.n. Hectarele arătură normală se obțin prin aplicarea de coeficienți de echivalență asupra lucrărilor fizice executate de secțiile de mecanizarea agriculturii. Acest cost pe ha a.n. are valoare în domeniul planificării. El nu se calculează și nici nu se urmărește pe cale contabilă. Stațiunile pentru mecanizarea agriculturii au obligația de a urmări operativ, în cursul lunii, anului, evoluția costurilor de producție pe fiecare secție de mecanizare, sector de întreținere și reparații curente etc., în vederea încadrării în nivelul stabilit și reducerii sistematice a acestora. Urmărirea operativă, la subunitățile S.M.A., este îndreptată asupra consumurilor de carburanți și lubrifianți, piese de schimb și materiale pentru reparații, normele de consum și în funcție de încadrarea în prevederile de plan se stabilesc retribuțiile cuvenite pentru lucrările executate și serviciile prestate. La nivel de S.M.A. se urmărește îndeplinirea indicatorului „Costuri de producție la 1 000 lei venituri", care se referă la întreaga activitate de producție a S.M.A. și se calculează prin raportarea costurilor de producție ale întregii activități la volumul veniturilor. Volumul veniturilor corespunde lucrărilor executate, exprimate pe unitate fizică, hectar, tonă, ore etc., prin aplicarea de tarife de plată (în bani sau în natură) și prețuri de producție în cazul lucrărilor de reparații sau alte servicii pentru terți.

Această metodă reduce considerabil informația contabilă cu privire la costurile de producție, dîndu-i un caracter istoric-constatativ, neputîndu-se valorifica operativ și eficient în activitatea de conducere a proceselor economice.

În actuala organizare cele trei faze ale procesului de conducere și gestiune, ca : previzională, operativă și postoperativă nu se pot controla reciproc, reducîndu-se la perfecționarea conducerii, dar contrastează cu cerințele autogestiunii economico-financiare a stațiunilor pentru mecanizarea agriculturii. Aceasta este demonstrată prin subvențiile primite de la bugetul de stat.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda globală de urmărire a costurilor de producție nu asigură controlul permanent și nici nu înlesnește acțiuni imediate asupra factorilor perturbatori ce s-au ivit în activitatea S.M.A., în vederea înlăturării și limitării pierderilor.

Rentabilitatea stațiunilor pentru mecanizarea agriculturii, cerințele autogestiunii și autofinanțării, impun folosirea unor metode cu ajutorul cărora, prin previziune și reacție imediată, să poată stimula, controla și asigura desfășurarea în condiții optime a procesului de producție sub toate aspectele cantitative și calitative.

Metoda cost-oră-producție (C.O.P.)[1] răspunde cerințelor autogestiunii economico-financiare, deoarece integrează fazele procesului de conducere și gestiune prin organizarea unui flux permanent de informații care permite cunoașterea imediată a tuturor activităților generatoare de costuri, respectiv a centrelor de producție și orientarea lor pe linia unei eficiențe mai ridicate. Această metodă, prin procedeele sale, cu puternice valențe previzionale și operative, permite încă din faza de planificare, înscrierea în obiectivele calitative ale S.M.A., în limita unor costuri optime, prin elaborarea unor bugete de cheltuieli la nivelul secțiilor, atelierelor de reparații și, chiar a locurilor de muncă.

Multă vreme s-a folosit calculul costului pe hectarul de arătură normală (ha a.n.), care în prezent se utilizează numai în domeniul planificării. De altfel, ha a.n. este o unitate convențională, obținută prin apli-

Tabelul 9

Stabilirea diferențelor între norma de lucru a tractoarelor și agregatelor în ha a.n.

Felul lucrării	Norme de lucru	k	Ha a.n.	Diferențe	
Arat 18—20 cm	5,5	1	5,5	+	−
Arat 18—20 cm	5,5	1	5,5	—	—
Desțelenit 18—20 cm	4,7	1,25	5,87	0,37	—
Desțelenit 21—22 cm	4,4	1,40	6,16	0,66	—
Desțelenit 23—25 cm	4,0	1,65	6,60	1,10	—
Desțelenit 25—28 cm	3,2	1,85	5,92	0,42	—
Grăpat	50	0,10	5	—	0,50
Discuit	14	0,35	4,90	—	0,60
Pregătirea patului germinativ	27	0,37	9,99	4,49	—
Semănat	10,5	0,42	4,41	—	1,09
Prașila I-a	19	0,22	4,18	—	1,32
Prașila a II-a	25	0,17	4,25	—	1,25
Arat în vie	4,1	0,73	2,99	—	2,51
Stropit vie	3	1	3	—	2,50
Recoltat păioase	17	0,4	6,80	1,30	—
Recoltat in	4,1	1,58	6,48	0,98	—
Recoltat porumb știuleți	15	0,43	6,45	0,95	—

[1] Termenul de C.O.P. a fost și este cunoscut sub forma de T.H.M. Noțiunea de tarif este o categorie de prețuri folosite în domeniul prestărilor de servicii pentru unitățile socialiste și populație. El se formează din costurile de producție sociale și beneficii. Prin tarife se vizează realizarea unei corelații corespunzătoare între tarifele serviciilor și costurile de producție. Ținînd seama de acest conținut considerăm că T.H.M. nu este corespunzător. Termenul potrivit pentru a reda fenomenul dat este de cost-oră-producție (C.O.P.).

Scanned with OKEN Scanner

carea unor coeficienți unici asupra lucrărilor fizice. Acești coeficienți nu redau corect efortul făcut de S.M.A., datorită caracterului convențional. Pentru a demonstra caracterul convențional al costului pe ha a.n., precum și neredarea corectă a efortului făcut de S.M.A., prezentăm în tabelul 9 un număr limitat de lucrări agricole, normele de lucru și coeficienții de transformare în ha a.n.

Așa cum reiese din tabel, coloana „diferențe" demonstrează cele menționate în legătură cu convenționalitatea și cu neredarea efortului făcut de stațiunile pentru mecanizarea agriculturii.

Un alt aspect pe care-l prezentăm se referă la faptul că tarifele nu sînt corelate cu costurile de producție, așa cum se poate vedea în tabelul 10.

Tabelul 10

Corelația dintre cheltuielile de producție și venituri ca urmare a normei zilnice și tarifelor

Felul lucrării	Norma zilnică	Ha a.n.	Tarif	Venituri	Cheltuieli de producție
Arat 18—20 cm	5,50	5,50	241	1 348	792
Grăpat	50	5	21	1 050	720
Discuit + nivelat +grăpat	14	4,90	82	1 248	706
Nivelat	5	5	—	—	—
Semănat	14	4,90	64	896	706
Erbicidat	26	2,86	33	858	412
Stropit în livadă	9	2,99	120	1 080	431
Prășit mecanic (1)	19	4,18	44	836	602
Prășit mecanic (2)	25	4,25	37	925	612
Recoltat porumb	10,5	6,51	737	7 739	8 012

Din cele înfățișate rezultă cu prisosință unele diferențe între veniturile și cheltuielile de producție pe normă de lucrare în ha a.n., fapt ce influențează gradul de rentabilitate. Aceste motive ne conduc să preconizăm pentru introducerea C.O.P. în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii.

3.3.4.2. METODA COST-ORĂ PRODUCȚIE (C.O.P.) – CERINȚĂ DE URMĂRIRE ȘI DE CALCUL AL COSTURILOR DE PRODUCȚIE ÎN S.M.A.

Cu privire la introducerea C.O.P. în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii s-a făcut un început de către Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare, care, prin Ordinul nr. 174/1979, a elaborat bareme maximale de costuri pe ore de funcționare, pe diferite tipuri de tractoare și mașini agricole. Aceste bareme au rămas doar un început și, de fapt, au un caracter orientativ.

Pornind de la structura organizatorică a stațiunilor pentru mecanizarea agriculturii, introducerea C.O.P. presupune inițial fixarea unor costuri de producție, care să se urmărească la nivelul secțiilor de mecanizare, sectoarelor de întreținere și reparații etc., în vederea calculării cost-oră-producție pe fiecare tip de tractor și mașini agricole. Ca răspuns la acest deziderat, pentru calculul C.O.P. atît la nivelul secțiilor,

Scanned with OKEN Scanner

cît și la nivelul stațiunilor pentru mecanizarea agriculturii, considerăm a se cuprinde următoarele elemente :

a) La nivel de secție pentru mecanizarea agriculturii în C.O.P. se vor include :

— carburanți și lubrifianți ;
— materiale și piese de schimb ;
— cheltuieli de reparații și asistență tehnică.

b) La nivelul stațiunilor pentru mecanizarea agriculturii în C.O.P. se vor cuprinde :

— amortizarea mijloacelor fixe ;
— energia și apa din afară ;
— alte cheltuieli materiale ;
— retribuirea personalului operativ și alte drepturi ;
— impozitul pe fondul de retribuire ;
— contribuția pentru asigurările sociale ;
— contribuția pentru fondul de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic ;
— alte cheltuieli cu munca vie.

Dar, introducerea cost-oră-producție în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii reclamă rezolvarea unor probleme impuse de cerințele de calcul și de urmărirea lui pe cale contabilă, și anume :

— stabilirea centrelor de producție, care în contabilitate capătă caracterul de purtători de costuri ;
— determinarea numărului de ore de funcționare a fiecărui centru de producție ;
— stabilirea efectivelor de mecanizatori pe fiecare centru de producție ;
— calculul bugetului operațional ;
— fixarea C.O.P. pe fiecare centru de producție ;
— organizarea contabilității pentru a reflecta costul-oră-producție la nivelul treptelor organizatorice de producție.

Stabilirea centrelor de producție. Considerăm această problemă prioritară în organizarea cost-oră-producție, întrucît prin constituirea centrelor de producței se ajunge la împărțirea tractoarelor și mașinilor agricole din fiecare secție de mecanizare în anumiți purtători de costuri, generatori de consumațiuni de valori. Pot constitui un centru de producție, în unele cazuri, un tractor sau mai multe tractoare, un agregat sau mai multe agregate cu caracteristici comune. De regulă, se poate accepta o grupare a tractoarelor și mașinilor agricole în funcție de anumiți parametri, care se diferențiază în procesul de producție și în executarea lucrărilor agricole, și anume :

— capacitatea de lucru a tractorului sau agregatului ;
— consumul specific de carburanți și lubrifianți ;
— viteza de lucru ;
— efectivul de personal care servește tractorul și mașina agricolă ;
— numărul de ani de funcționare ;
— valoarea ;
— numărul posibil de ore de funcționare pe an ;
— gradul de încărcare a fiecărui centru de producție ;
— caracteristicile sau parametrii constructivi etc.

Scanned with OKEN Scanner

Determinarea numărului de ore de funcționare pe centre de producție. În stabilirea numărului de ore de funcționare este indicat a se consulta specialiștii, mecanizatorii și factorii de decizie. În concretizarea orelor de funcționare pe fiecare centru de producție trebuie să se aibă în vedere datele din documentele primare din ultimii cinci ani, fișele de activitate, precum și comenzile previzibile ale beneficiarilor de lucrări ai stațiunilor pentru mecanizarea agriculturii.

Fixarea orelor de funcționare trebuie făcută cu mare atenție, deoarece o stabilire necorectă pe fiecare centru de producție conduce la implicații, prejudiciind principiile autofinanțării și autogestiunii. De mare utilitate sînt cerințele previzibile ale beneficiarilor de lucrări, care fac opțiuni pentru executarea anumitor lucrări agricole. Menționăm că numărul de ore de funcționare pe fiecare centru de producție trebuie să se confunde cu numărul de ore prestate de mecanizator, deoarece unele tractoare, combine, agregate sînt deservite în procesul exploatărilor de 2—3 persoane.

Stabilirea efectivului de mecanizatori pe centre de producție

În stabilirea numărului de mecanizatori trebuie să se țină seama de numărul de ore de funcționare a fiecărui centru de producție, precum și de personalul care-l deservește, la care se adaugă concediile de odihnă, orele pentru întreținere și reparații. Cunoscînd aceste elemente se însumează, ca apoi să se împartă la 3 100 ore, care reprezintă numărul de

Tabelul 11

Deviz de calculul costurilor pe ora de funcționare

Tractor U 650-M

Nr. crt.	Specificație	1 600 ore		1 800 ore		2 000 ore	
		Cheltuieli-lei					
		Total	Pe oră	Total	Pe oră	Total	Pe oră
1	Carburanți și lubrifianți	33 600	21,00	37 800	21,00	42 000	21,00
	Consum de motorină	28 400	17,75	31 950	17,75	35 500	17,75
	Valoare carburanți+lubrifianți	30 480	19,05	34 290	19,05	38 100	19,05
	Cheltuieli de aprovizionare 10%	3 120	1,95	3 510	1,95	3 900	1,95
2	Întreținere, reparații, asistență tehnică	30 240	18,90	34 020	18,90	37 800	18,90
	Întreținere și reparații	28 800	18,00	32 400	18,00	36 000	18,00
	Asistență tehnică 5%	1 440	0,90	1 620	0,90	1 800	0,90
3	Total cheltuieli directe (pct. 1+ pct. 2)	63 840	3,90	71 820	39,90	79 800	39,90
4	Cheltuieli comune (pct. 3×1,5/100)	9 576	5,98	10 773	5,98	11 970	5,98
5	Total cheltuieli directe+comune (3+4)	73 416	45,88	82 593	45,88	91 770	45,88
6	Cheltuieli generale (pct. 5×6,7/100)	4 919	3,07	5 594	3,10	6 148	3,07
7	Total cheltuieli (directe+comune și generale) (pct. 5+pct. 6)	78 335	48,95	88 187	48,98	97 918	48,95
8	Amortizare	8 700	5,43	8 700	4,83	8 700	4,35
9	Total general (pct. 7+8)	87 035	54,38	96 887	53,81	106 618	53,30

Scanned with OKEN Scanner

ore ce urmează să-l presteze personalul secției într-un an (310 zile × 10 ore zi).

Calculul bugetului operațional al costurilor de producție

Calculul C.O.P. impune, ca o împlinire a lui, întocmirea bugetului general de costuri, care însumează toate costurile prestabilite ale stațiunii pentru mecanizarea agriculturii.

În vederea întăririi autogestiunii pînă la nivelul locurilor de muncă, costurile de producție se stabilesc pe centre de producție, prin întocmirea de bugete pentru fiecare din acestea. Deci, fiecare centru are un buget propriu. Costurile de producție generate de activitatea centrelor de producție, cum sînt : carburanții și lubrifianții, reparațiile, materialele și piesele de schimb, amortizarea, retribuțiile etc., se calculează în funcție de orele de funcționare. Costurile de producție indirecte, generate de serviciile funcționale, precum și cele comune centrelor de producție se repartizează în funcție de cheltuielile de producție directe.

Bugetul costurilor de producție rezultă din însumarea cheltuielilor de producție directe și indirecte, la anumite nivele de funcționare în ore, la fiecare centru de producție. Prezentăm bugetul costurilor de producție sub forma devizului de calcul al costurilor pe oră de funcționare pentru un tractor U 650 M (tabelul 11) și devizul de calculul costurilor pe oră de funcționare pentru combina C 12, în tabelul 12.

Tabelul 12

Deviz de calculul costurilor pe ora de funcționare

Combina C12

Nr. crt.	Specificație	200 ore		300 ore		400 ore	
		Cheltuieli-lei					
		Total	Pe oră	Total	Pe oră	Total	Pe oră
1	Carburanți și lubrifianți	2 800	14,00	4 200	14,00	5 600	14,00
	Consum de motorină	2 150	10,75	3 225	10,75	4 300	10,75
	Valoare carburanți+lubrifianți	2 550	12,55	3 825	12,75	5 100	12,75
	Cheltuieli aprovizionare 10%	250	1,25	375	1,25	500	1,25
2	Întreținere, reparații, asistență tehnică	10 500	52,50	15 750	52,50	21 000	52,50
	Întreținere și reparații	10 000	50,00	15 000	50,00	20 000	50,00
	Asistență tehnică 5%	500	2,50	750	2,50	1 000	2,50
3	Cheltuieli cu retribuția	2 338	11,69	3 500	11,69	4 676	11,69
	Retribuție combinierului	1 652	8,26	2 478	8,26	3 304	8,26
	Spor de vechime	164	0,82	246	0,82	328	0,82
	Impozit 16%	290	1,45	435	1,45	581	1,45
	Retribuție+spor+impozit	2 106	10,53	3 159	10,53	4 213	10,53
	C.A.S. 11%	232	1,16	347	1,16	463	1,16
	Retribuție combinier+vechime	1 816	9,08	2 724	9,08	3 632	9,08
4	Total cheltuieli (1+2+3)	15 638	78,19	23 450	78,19	31 276	78,19
5	Cheltuieli comune (1+2 : 100)	1 994	99,7	2 991	9,97	3 988	9,97
6	Total cheltuieli directe+comune (4+5)	17 632	88,16	26 448	88,16	35 264	88,16
7	Cheltuieli generale pct. 6×6,7/100	1 181	5,90	1 772	5,90	2 363	5,90
8	Total cheltuieli (6+5)	18 813	94,06	28 220	94,06	37 627	94,06
9	Amortizare	14 768	73,84	14 761	49,20	14 761	36,90
10	Total general (8+9)	33 581	167,90	42 981	143,27	57 388	130,97

Scanned with OKEN Scanner

În fiecare deviz de calcul s-a determinat consumul specific pe oră de funcționare, în anumite stadii de folosință, exprimate de exemplu pentru tractor U 650 M, începînd de la 1 600 ore, continuînd cu 1 800 și 2 000 ore, iar la combina C 12 de la 200 și pînă la 400 ore.

Organizarea evidenței pentru reflectarea cost-oră-producție la nivelul treptelor organizatorice.

Pornind de la tehnica de calcul C.O.P. și de la cerințele fiecărei trepte organizatorice de a dispune de informații certe, operative, continue, se reclamă o modificare completă a actualei metodologii de organizare a contabilității costurilor în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii. În acest sens, considerăm oportună, pentru conducerea stațiunii, organizarea unei evidențe tehnico-operative a elementelor de cheltuieli ce intră în structura cost-oră-producție la nivelul secției prin deschiderea de partizi pentru :

— carburanți și lubrifianți ;
— materiale și piese de schimb ;
— cheltuieli de reparații și asistență tehnică.

În cadrul fiecărei partizi se vor deschide coloane pe centre de costuri, respectiv pe tipuri de tractoare, combine, agregate etc. Partida poate lua următoarea formă din tabelul 13.

Tabelul 13

Partida „Carburanți și lubrifianți" din registrul de evidență operativă la secția pentru mecanizarea agriculturii

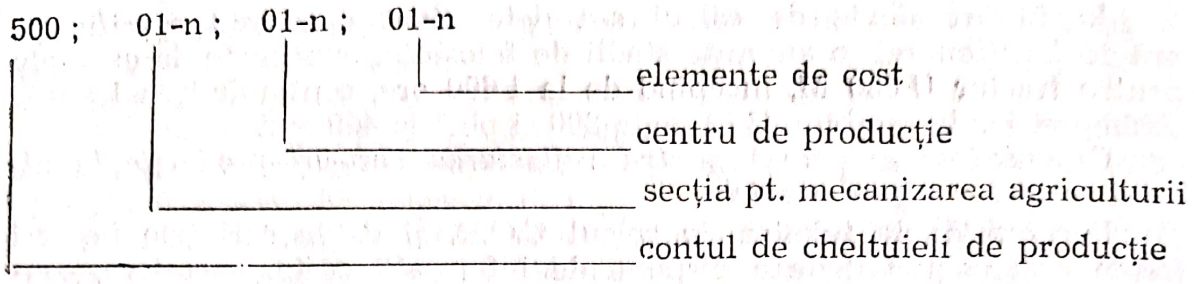
Documentul de înregistrare			Tractor U-650		Tractor U-445		Combina-12		Etc.		Etc.	
Felul	Nr.	Data	C	V	C	V	C	V	C	V	C	V	C	V	C	V

Înregistrările se fac pe bază de documente primare.

În contabilitatea stațiunii pentru mecanizarea agriculturii obiectul de evidență îl va constitui secția de mecanizare a agriculturii care va fi o unitate tehnico-contabilă, servind la urmărirea execuției bugetului de venituri și cheltuieli. Fiecare secție de mecanizare a agriculturii va primi un cod, care va fi folosit de contabilitate în individualizarea costurilor de producție, urmat de o dezvoltare în analitic pe centre de producție și elemente de cheltuieli de producție.

Deci, organizarea contabilității cost-oră-producție (C.O.P.) în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii va căpăta următoarea formă :

Scanned with OKEN Scanner



Această organizare a contabilității reclamă o instruire a mecanizatorilor și a celorlalți factori care răspund de conducerea producției în vederea consemnării corecte a costurilor de producție pe fiecare centru de producție.

Cunoașterea raportului dintre C.O.P. și tarifele de plată orare va constitui un mijloc de mobilizare a mecanizatorilor în reducerea costurilor de producție materiale, prin folosirea eficientă, productivă a tractoarelor și mașinilor agricole.

Folosirea metodei de calcul cost-oră-producție prezintă unele avantaje, și anume :

— permite folosirea rațională a tractoarelor și mașinilor în executarea volumului de lucrări cerute de beneficiari ;

— semnalează tractoarele și mașinile agricole insuficient folosite sau cu rezultate scăzute ;

— mobilizează mecanizatorii și personalul tehnic și de specialitate în folosirea rațională a tractoarelor și agregatelor, în reducerea costului oră de funcționare ;

— asigură utilizarea tractoarelor și mașinilor agricole la capacitatea maximă disponibilă ;

— furnizează informații necesare elaborării de studii tehnico-economice de fundamentare a necesității și oportunității investițiilor, permițînd orientarea spre tractoare și mașini agricole mai eficiente care să asigure creșterea eficienței economice a stațiunii pentru mecanizarea agriculturii.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

INFORMAȚIA, INFORMATICA ȘI ANALIZA, CA TREPTE COMPONENTE ÎN STUDIUL COSTURILOR DE PRODUCȚIE

4.1. INFORMAȚIA COSTURILOR DE PRODUCȚIE LA NIVELUL FERMELOR DIN I.A.S.

Complexitatea producției agricole, proporțiile și diversitatea forțelor de producție din unitățile agricole, implică, în zilele noastre, cunoașterea rapidă a dezvoltării fiecărei unități sau subunități, atît sub aspect cantitativ cît și sub aspect calitativ. Numai cunoașterea exactă și operativă a fenomenelor economice asigură conducerea științifică și cu maximă eficiență a unităților agricole. Această cunoaștere este dată de sistemul informațional și de modul de organizare a fluxului informațional. Informațiile au un rol covîrșitor în conducerea activităților economice. Dacă în trecut informațiile erau considerate ca o chestiune simplă de bun simț, azi s-a demonstrat că buna desfășurare a oricăror activități depinde în primul rînd de modul cum a fost rezolvată problema informațională, problemă care prezintă adeseori un caracter destul de complex.

Sistemul informațional a costurilor de producție devine operant, eficient în economie numai dacă el este rezultatul unui studiu, cu o logică temeinică în oferirea de informații necesare conducerii.

În unitățile agricole sistemul informațional al costurilor de producție e dat în întreprinderile agricole de stat de „Registrul de urmărirea și execuția bugetului de venituri și cheltuieli și a producției", iar în unitățile agricole cooperatiste (C.A.P. și A.E.I.) de „Registrul fermei". Ambele unități agricole au obligația de a urmări, în cursul lunii, evoluția costurilor de producție pe fiecare fermă agricolă, sector (compartiment) de servire, secție de producție, brigadă de producție, în scopul încadrării în nivelul de cheltuieli de producție prestabilite în fișele tehnologice sau în devizul cheltuielilor de producție ale culturii sau categoriei de animale etc. Asigurarea încadrării în limitele costurilor de producție se va face prin urmărirea cotidiană a consumațiunilor de valori pe fiecare lucrare tehnologică cuprinsă în fișa tehnologică sau devizul culturii, sau categoriei de animale etc.

Urmărirea operativă a costurilor de producție constă în consemnarea consumațiunilor de valori în partizile respective (retribuții, impozitul pe fondul total de retribuție plus C.A.S., materiale, lucrări executate etc.), pe purtătorii de costuri, care la nivelul fermelor pot fi : culturi, grupe de culturi, categorii și specii de animale, feluri de activități industriale etc., iar la nivel de întreprindere urmărirea costurilor de producție

Scanned with OKEN Scanner

se va face pe ferme și sectoare, care sînt considerate centre de producție. Centrul de producție — ferma — va constitui în contabilitatea întreprinderilor o unitate tehnico-contabilă servind la urmărirea execuției bugetului de venituri și cheltuieli.

Cei ce conduc sistemul informațional al costurilor de producție trebuie să urmărească în permanență modul cum se realizează consumurile de valori față de cele prestabilite (planificate în fișele tehnologice). Încadrarea în normele de consum și în normele de muncă, precum și cunoașterea costurilor constituie o cerință elementară și care, practic, trebuie să se realizeze de organele împuternicite cu exercitarea controlului financiar preventiv. Ele au obligația, ca înainte de efectuarea cheltuielilor de producție, să stopeze sau să oprească efectuarea acelor consumațiuni de valori care nu sînt legale, necesare, oportune sau neeconomicoase în faza de angajare sau de plată. Stoparea depășirii normelor de consum și de muncă și a costului sau tarifului lor se poate face prin compararea și analiza datelor din documentele primare cu cele înscrise în fișele tehnologice. În eventualitatea depășirii consumurilor de semințe, furaje, îngrășăminte, medicamente și materiale biologice, piese de schimb etc., ele vor fi analizate cu toată răspunderea. În cazul cînd ele se justifică datorită unor calcule eronate, acele depășiri se vor înregistra pe costurile de producție, iar în cazul unor depășiri nejustificate se vor lua măsuri de recuperare, pe calea imputațiilor. Toate acestea obligă pe cei ce conduc sistemul informațional, indiferent de nivelul de conducere, să aibă în vedere următoarele :

— asigurarea întocmirii corecte și la timp a documentelor tehnico-operative de la ferme și sectoare (compartimente) de servire ;

— asigurarea evidenței operative a abaterilor de la normele cantitative de consum și normele de muncă, precum și a costului sau tarifelor pe ferme, sectoare etc., respectiv a depășirilor sau economiilor realizate la consumurile de materiale, retribuții, lucrări executate etc. ;

— stabilirea cauzelor producerii abaterilor față de norme și plan pe ferme agricole, sectoare de servire, brigăzi și secții de producție.

În întreprinderile agricole de stat, pentru urmărirea operativă a costurilor de producție din cadrul fermelor, se folosește „Registrul pentru urmărirea realizării bugetului de venituri și cheltuieli și a producției", care cuprinde partizi pe elemente de cheltuieli ca :

— retribuții ;
— impozitul și contribuția la asigurările sociale pentru retribuții ;
— materiale (din stoc + cumpărări) ;
— lucrări și servicii din afara unității ;
— lucrări și servicii de la fermele și sectoarele întreprinderii ;
— amortizarea mijloacelor fixe ;
— alte cheltuieli materiale ;
— alte cheltuieli de muncă vie ;
— cote de cheltuieli primite de la întreprindere : pentru aprovizionare ; pentru fondul de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic ;
— pentru desecări, apărare împotriva inundațiilor și evacuarea apei);
— pentru administrație și conducere generală ;
— animale tinere și la îngrășat cumpărate ;
— animale adulte reformate ;
— produse consumate din producția proprie.

Scanned with OKEN Scanner

Toate partizile enunțate mai sus, în afară de cele referitoare la animale tinere și la îngrășat și animale adulte reformate, au același conținut și fiecare redă consumațiunile de valori periodice pe elemente de cost, atît în plan, cît și efective, pe purtători de costuri, care pot fi culturi, grupe de culturi, categorii de animale, activități industriale și activități ajutătoare sau comune fermelor agricole (tractoare și mașini agricole, autocombine, mijloace de transport, irigații, îngrășăminte naturale la culturile de cîmp, aprovizionare, cheltuieli indirecte).

Actualele reguli de bază pentru planificarea, evidența și calculul costurilor de producție prevăd posibilitatea deschiderii de partizi sau fișe de cont analitice, cu coloane libere, pe culturi sau grupe de culturi, categorii de animale și activități industriale, iar în cadrul acestora pe articole de calculație. Partizi distincte se deschid pentru culturile irigate, duble, perene noi și pentru culturile în sistem irigat, pentru motivul că se va calcula separat costul efectiv.

În fiecare partidă sau fișă de cont privind producția vegetală se vor consemna la începutul fiecărui an costurile de producție aferente producției neterminate din anul precedent la culturile respective (grîu de toamnă, orz de toamnă) arături adînci, lucrări executate în anul precedent în livezi și vii, precum și căile de înființare în anii precedenți a culturilor perene și a cheltuielilor de amendare a solului, aferente anului de plan. În partizile sau în fișele de cont ale producției animale se vor înregistra cheltuielile de producție legate de întreținerea ovinelor adulte efectuate în trimestrul al IV-lea al anului precedent, precum și valoarea animalelor tinere neînțărcate ale căror cheltuieli de întreținere se țin la un loc cu cele pentru animalele adulte de la care provin.

După înregistrarea acestor costuri de producție din anul precedent, ca aferente anului curent, pe bază de documente, are loc consemnarea costurilor de producție directe, astfel : *la producția vegetală,* cele legate de lucrările de însămînțare, de întreținere și de recoltare ; *la producția animală,* cheltuielile legate de acțiunile de întreținere, creștere și îngrășare, precum și cele de pregătire și administrare a furajelor ; la *producția industrială,* cheltuielile cu acțiunile de prelucrare, transformare a materiei prime sau semifabricatelor respective.

În genere, partizile ce servesc la reflectarea costurilor de producție, au căpătat în practica unităților agricole de stat, forma pe care o redăm în tabelul 14.

Pe primul rînd al fiecărei partizi sau fișă de cont se vor trece datele de plan anual ale fiecărei culturi, categorii de animale, fel de activitate industrială etc. Datele respective se preiau din fișele tehnologice, desigur corelate cu datele înscrise în bugetul de venituri și cheltuieli, care se înscriu în roșu, pentru a se deosebi de cele curente.

În registrul de urmărire a execuției bugetului de venituri și cheltuieli și a producției, înregistrările se fac numai cu cerneală, fără a se face ștersături. Pentru modificări se taie cu roșu cifrele eronate și se înscriu cu negru, deasupra, cifrele reale.

În partida „Retribuții" se înregistrează retribuțiile muncitorilor manuali, ale mecanizatorilor pentru lucrările executate în cîmp, ale conducătorilor de atelaje pentru lucrările executate sau pentru alte acțiuni executate la culturi individualizate sau grupe de culturi prevăzute în sistemul de retribuire în acord global, precum și retribuțiile personalului de îngrijire a categoriei sau speciei de animale, inclusiv indemnizațiile

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 14

Partizi de reflectare a costurilor de producţie pe elemente de cheltuieli

Partida . . . . . Elementul . . . . . .

Documentul de înregistrare			Desfăşurarea pe culturi etc. / Explicaţii	Total fermă	Tractoare şi maşini agricole	Auto-combine pt. furaje	Irigarea culturilor	Cheltuieli de aprovizionare	Îngrăşăm. naturale culturi câmp	Cheltuieli comune	Cheltuieli desfacere	Grîu boabe	Porumb boabe	Etc.				Nr. rd.
Felul	Nr.	Data																
a	b	c	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	a

Scanned with OKEN Scanner

care se cuprind legal în fondul de retribuire. Nu se înregistrează ca retribuții indemnizațiile de concediu, retribuțiile ce nu intră în costul produselor și nu sînt cuprinse în fișele tehnologice, retribuțiile pentru asigurarea apei pentru irigații, pentru administrarea îngrășămintelor la culturile de cîmp și pentru care se întocmesc calculații separate, respectiv pentru activități ajutătoare. Înregistrările se fac pe bază de state de plată, pentru personalul permanent, sau liste de plată, pentru personalul angajat temporar sau sezonier.

În partida *„Impozitul și contribuția la asigurările sociale pentru retribuții"* se înregistrează cota aferentă de 16% asupra fondului total de retribuție ca impozit și cota de 8% asupra fondului total de retribuție plus impozitul pe fondul total de retribuție ca o contribuție la asigurările sociale de stat.

În partida *„Materiale"* (din stoc + cumpărări) se înregistrează : îngrășămintele chimice, semințele, materialul de plantat cumpărat din afară sau din stocul de la începutul anului, erbicidele și pesticidele reclamate de întreținerea și protecția culturilor, furajele calculate pe bază de rații și norme de consum, medicamente și material biologic, inclusiv materiale de așternut, materia primă și materiale necesare fabricației în producția industrială. În condițiile cînd se vînd materialele, ca nefiind necesare, ele se înregistrează tot în partida „Materiale", însă numai diferența între valoarea materialelor vîndute, la preț de înregistrare și valoarea acestora la preț de livrare.

Înregistrarea diferențelor se face pe baza A.L.R.D., în coloana „cheltuieli comune", în negru, în cazul cînd prețul de înregistrare este mai mare decît prețul de livrare, și în roșu, în cazul cînd prețul de livrare este mai mare decît prețul de înregistrare.

În partida : *„Lucrări și servicii din afara întreprinderii"* se înregistrează lucrările agricole executate cu mijloace mecanizate de către terți, specifice fiecărei culturi și evaluate pe baza tarifelor legale, precum și alte servicii, ca : energie, apă, decuscutarea trifolienelor, sortarea și calibrarea porumbului etc., executate de terți pentru o anumită cultură sau energie electrică, termică, apă, transporturile, reparațiile la grajduri, instalații etc., individualizate pe categorii de animale și evaluate pe bază de tarife legale sau lucrări și servicii prestate de terți individualizate pe activități industriale și evaluate pe baza tarifelor în vigoare. De asemenea, se mai înregistrează reparațiile, cota bazei de aprovizionare, chiria mijloacelor fixe închiriate de la S.M.A., amortizarea, cota de aprovizionare, cheltuielile indirecte, beneficiul, costul energiei, apei primite de la terți sau de la întreprinderi specializate.

În partida : *„Lucrări și servicii de la fermele și sectoarele unității"*, se înregistrează lucrările executate cu tractoarele și mașinile agricole, autocombinele, mijloacele de transport ale altor ferme din cadrul întreprinderii, lucrările de fertilizare și tratamente ale terenurilor și culturilor executate de sectorul de chimizare, lucrările manuale executate de personalul fermei în cadrul planului de cooperare ; lucrările de reparații executate, costul energiei electrice, motrice sau a apei furnizate de sectorul mecanic, transporturile directe etc.

În partida : *„Amortizarea mijloacelor fixe"* se înregistrează amortizarea mijloacelor fixe specifice, care se folosesc exclusiv la anumite culturi individuale sau grupe de culturi, ca : amenajări pentru orezării, împrejmuiri, sere de forțat anumite culturi, precum și cota de amortizare

Scanned with OKEN Scanner

aferentă instalațiilor pentru prelucrarea laptelui, cărnii, strugurilor, fructelor etc., folosite în activitățile de producție agricolă industrială.

În partida : *„Alte cheltuieli materiale"* se înregistrează acele consumațiuni de valori materiale care nu se încadrează în rîndul cheltuielilor de producție materiale, cum ar fi :

— lucrările de tipografie, legătorie, cataloage de prezentare, publicitate executate de terți ;

— serviciile de prelucrare a documentelor și informațiilor la stațiile sau oficiile de mașini de contabilizat și calculat ;

— serviciile de poștă, telegraf, telefon, interfon, radio, telex etc. ;

— lucrările de ignifugare (contra incendiilor) și impregnare, executate de terți ;

— abonamentele la publicații și cheltuieli de birou ;

— lucrări de reparații de orice fel și alte lucrări executate de terți ;

— chirie pentru mijloacele fixe luate cu chirie ;

— lucrările de protecția muncii executate de terți ;

— serviciile de transport pentru nevoile producției, desfacerii executate de terți ;

— procurarea de cărți pentru biblioteca tehnică din fondul de producție ;

— serviciile de foto, spălătorie, curățătorie chimică, dezinsecție, deratizare, coșerit, stenodactilografie, dactilografie etc., executate de terți ;

— cheltuieli materiale cuprinse în cota pentru întreținerea trustului calculate pe baza procentului transmis ;

— asistența tehnică acordată de alte unități ;

— alte cheltuieli materiale.

În partida : *„Alte cheltuieli cu munca vie"* se înregistrează numai acele cheltuieli care nu s-au încadrat în munca vie, ca :

— dobînzile bancare care, potrivit legii, se includ în costurile de producție ;

— indemnizațiile pentru detașări și transferări ;

— deplasările (transport, diurnă, cazare) în interes de serviciu ;

— impozitul pe clădiri ;

— primele de asigurare ;

— taxele de verificare și marcare a aparatelor de măsurat și cîntărit;

— taxele de salubritate ;

— premiile pentru economiile de materiale, carburanți, anvelope etc., care se plătesc în afara fondului de retribuire ;

— contribuția anuală la Camera de Comerț și Industrie a R. S. România ;

— taxele de circulație și parcaj ;

— cheltuielile de muncă vie cuprinse în cota de întreținere a trustului, calculate pe baza procentului comunicat ;

— expertizele tehnice și contabile ;

— cheltuielile cu paza militară și militarizată ;

— valoarea manoperei cuvenite elevilor, studenților și militarilor pentru lucrările agricole executate și care se virează unităților respective;

— alte cheltuieli cu munca vie.

În partida : *„Cote de cheltuieli primite de la întreprinderi"* se înregistrează acele cote de cheltuieli calculate la nivelul întreprinderii, dar

Scanned with OKEN Scanner

care se transmit lunar fermelor pe baza „Actului de livrare, recepție, decontare" și care pot privi :

— cheltuieli de aprovizionare ;

— formarea fondului de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic ;

— desecări, apărări împotriva inundațiilor și evacuarea apei ;

— cheltuieli pentru administrație și conducere.

În genere, cotele de cheltuieli primite de la întreprinderi privesc activitatea sectoarelor sau compartimentelor de servire, ca economic, A.L.T., taxele cuvenite unor unități specializate în efectuarea lucrărilor pentru apărarea împotriva inundațiilor și pentru evacuarea apei etc.

În partida : *„Animale tinere și la îngrășat cumpărate"* se înregistrează valoarea animalelor tinere și la îngrășat cumpărate din afara întreprinderii sau de la alte ferme din cadrul aceleiași întreprinderi, evaluate la prețurile de producție sau de achiziții și contractare.

În partida : *„Animale adulte reformate"* se înregistrează valoarea animalelor adulte reformate în cadrul fermei, incluzîndu-se atît calculul costului pe produs (purcei, ouă, miere, pui de animale mici pentru blană sau carne), cît și calculul costului efectiv pe kg greutate vie (carne taurine, ovine, porcine etc.).

În partida : *„Produse din producție proprie consumate"*, se înregistrează furajele și alte produse finite din cele recoltate în anul de plan și consumate în cursul aceluiași an, evaluate la costurile interne de decontare (normate).

În fiecare partidă pe elemente de cheltuieli din cadrul „Registrului pentru urmărirea realizării bugetului de venituri și cheltuieli și a producției" se deschid coloane distincte pentru activitățile ajutătoare sau comune fermelor, ca tractoare și mașini agricole, autocombine pentru cereale și pentru furaje verzi, mijloace de transport, irigații, îngrășăminte naturale la culturile de cîmp, aprovizionare, cheltuieli indirecte (comune + generale).

Pentru fiecare activitate enumerată au loc consumațiuni de valori ce se înregistrează pe bază de documente primare. În coloana de activitate „tractoare și mașini agricole" se înregistrează cheltuielile de producție privind activitatea tractoarelor închiriate de la S.M.A. și exploatate direct de fermă. Producția executată se exprimă în hectare arătură normală (ha a.n.) și se face pe total activitate și pe fiecare activitate beneficiară de lucrări, cum sînt : culturile, categoriile de animale, activitățile industriale, activitățile ajutătoare.

Hectarul arătură normală (ha a.n.) corespunde volumului de lucru exprimat în unități fizice înmulțit cu coeficienții de echivalență care sînt unici pe economia națională. După calculul costului pe ha a.n. se procedează la repartizarea cheltuielilor de producție cu tractoarele și mașinile agricole pe culturi, categorii de animale, activități industriale și ajutătoare, precum și asupra terților, dacă li s-au executat lucrări agricole, la nivelul tarifelor în vigoare.

Noile reguli de bază din 1984, prevăd posibilitatea repartizării cheltuielilor de producție privind activitatea tractoarelor și mașinilor agricole tractate în funcție de „ore tractor funcționare", desigur cu aprobarea organului tutelar. În aceste condiții producția se exprimă în „ore tractor funcționare", iar decontarea pe culturi, categorii de animale etc. se face

Scanned with OKEN Scanner

în funcție de costul efectiv sau planificat, după caz, pe ora tractor funcționare repartizabile.

Costurile de producție legate de exploatarea autocombinelor de recoltat cereale și furaje verzi se decontează în funcție de producție. Datorită caracterului omogen al acesteia se folosesc pentru decontare unitățile fizice, desigur după ce s-a calculat costul.

În activitatea de irigații, se cuprind numai costurile legate de transportul apei la cultură (aspersiune, inundare prin trape sau total) efectuate cu echipamente mobile (aripi de ploaie, instalații autodeplasabile transversal etc.) racordate la hidranți în cazul sistemelor sub presiune sau la motopompe în cazul sistemelor cu canale deschise. Producția se exprimă în 1 000 m^3 apă. Decontarea cheltuielilor cu sistemul de irigații se face pe fiecare cultură și fermă, în funcție de costul efectiv și de cantitatea de apă consumată de fiecare cultură.

Costurile de producție pentru mijloacele de transport înregistrate se decontează pe fiecare purtător de costuri : culturi, categorii de animale, activități industriale și ajutătoare în funcție de tone-km, deoarece producția se exprimă în această unitate de măsură, desigur după cunoașterea sau calculul costului efectiv pe t/km.

Cheltuielile de producție privind „îngrășămintele naturale la culturile de cîmp" se repartizează atît la valoarea gunoiului cît și a cheltuielilor legate de transport, încărcare, împrăștierea lui (cheltuieli de administrare) în funcție de suprafețele destinate fiecărei culturi de cîmp, inclusiv ogoare, la sfîrșitul anului.

Cheltuielile de aprovizionare se decontează pe bază de coeficienți planificați în funcție de valoarea materialelor, furajelor, îngrășămintelor, obiectelor de inventar etc., prevăzute în bugetul de venituri și cheltuieli.

Cheltuielile indirecte (comune și generale) se repartizează pe culturi, categorii de animale, activități industriale și ajutătoare în modul următor : cele comune în raport de cheltuielile directe ale fiecărei activități, iar cele generale în funcție de costurile de producție directe și comune ale fiecărei ferme.

4.2. INFORMAȚIA COSTURILOR DE PRODUCȚIE LA NIVELUL UNITĂȚILOR AGRICOLE DE STAT

Informația costurilor de producție la nivelul unităților agricole este dată de compartimentul contabilității. Cu toate că procesul tehnologic de organizarea producției este identic în unitățile agricole (I.A.S. și C.A.P.), organizarea contabilității costurilor de producție se diferențiază. În general, informația contabilă a costurilor de producție se prezintă la un grad mai înalt de sintetizare decît la nivelul fermelor, secțiilor, brigăzilor de producție sau al sectoarelor de servire. În contabilitatea întreprinderilor agricole de stat, fermele și sectoarele de servire constituie centre de producție, fiind considerate entități tehnico-contabile, și de aceea costurile de producție nu sînt individualizate pe culturi, categorii de animale, activități industriale, activități ajutătoare etc.

Contabilitatea, prin informația sa, oferă cunoașterea bugetului de venituri și cheltuieli și, în consecință, prin dezvoltarea în analitic a con-

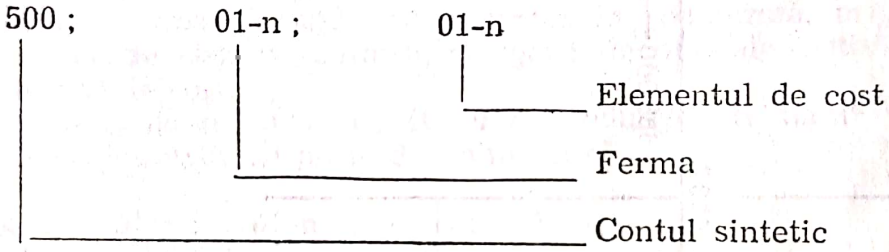
Scanned with OKEN Scanner

tului 500 „Cheltuielile producției de bază" asigură reflectarea B.V.C. pe ferme, iar în cadrul acestora pe elemente de cheltuieli.

La fel se dezvoltă în analitic și contul 510 „Cheltuielile activităților auxiliare". Pentru fiecare fermă sau sector de servire, creator de noi valori, se deschid fișe de cont, care cuprind coloane libere pentru debit pe elemente de cheltuieli, iar pentru credit coloane pentru recuperările de cheltuieli (pe feluri) și pierderi din calamități naturale.

Una din cerințe este ca evidența operativă a informației costurilor de producție de la nivelul fermelor și sectoarelor (compartimentelor) de servire să corespundă cu datele din contabilitatea sintetică a conturilor : 500 „Cheltuielile producției de bază și 510 „Cheltuielile activităților auxiliare". Realizarea acestui deziderat se face prin înregistrarea în contabilitatea costurilor de producție numai pe baza documentelor primare și prin centralizatoarele primite de la ferme, pe categorii de costuri sau documente într-o succesiune cronologică.

În întreprinderile agricole de stat, contabilitatea costurilor de producție poate lua sub aspect organizatoric următoarea formă :



Această modalitate de organizare a informației costurilor de producție la nivel de întreprindere nu știrbește cu nimic din valoarea teoriilor noi elaborate de gîndirea contabilă contemporană. Cele două forme de evidență organizate la nivelul fermelor și întreprinderilor se completează reciproc și oferă în același timp factorilor de conducere un anumit stoc de informații în luarea de decizii în care să triumfe principiul economic impus de actualul mecanism economico-financiar.

Contul 500 „Cheltuielile producției de bază" este un cont de activ și face parte din categoria conturilor de calculație. În debit se înregistrează la începutul fiecărui an, cheltuielile cu producția neterminată, cotele de cheltuieli anticipate aferente anului respectiv, stocurile de semifabricate din producție proprie și costurile de producție pe elemente de cheltuieli din bugetul de venituri și cheltuieli și a producției pe bază de documente primare și centralizatoare întocmite de fiecare fermă în parte, prin creditul conturilor care țin evidența mijloacelor economice (materiale și bănești) participante la realizarea procesului economic, adică a producției. Tot în debit, periodic, adică în cursul anului, se mai înregistrează cotele de cheltuieli ale sectoarelor de servire (mecanic, chimizare, hidroameliorație, aprovizionare, livrare, trasport, administrație și conducere etc.) transmise și aferente fermelor din cadrul aceleiași întreprinderi. În creditul contului se înregistrează, în cursul anului, valoarea lucrărilor și serviciilor executate altor ferme în cadrul planului de cooperare sau chiar la terți din afara întreprinderii, precum și cheltuielile de producție aferente calamităților naturale care nu conduc la materializarea în produse agricole și pentru care n-a primit aprobarea de la organul ierarhic superior. La sfîrșitul anului, în

Scanned with OKEN Scanner

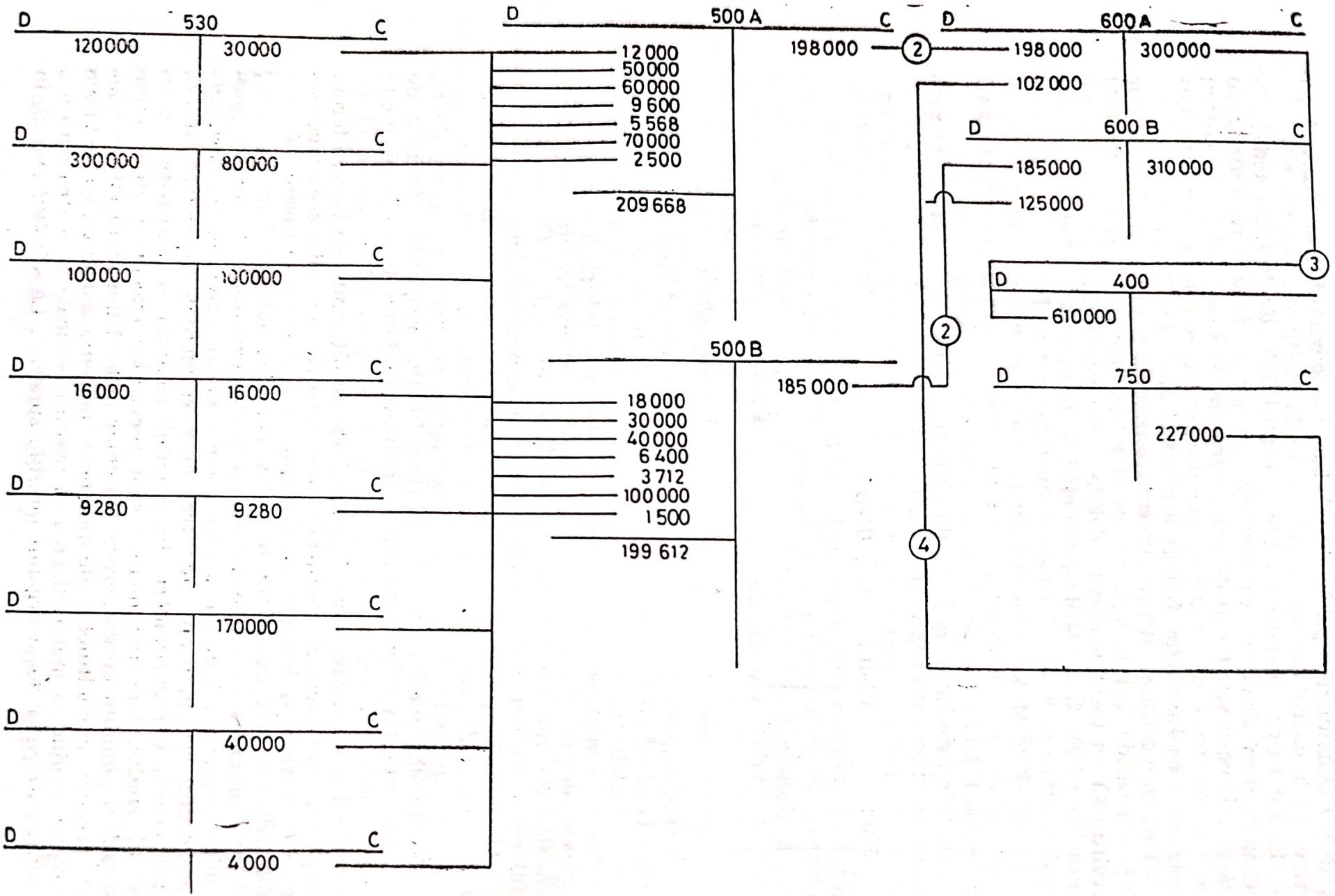


Fig. 7. Schemă de înregistrare a costurilor de producție din activitatea de bază în I.A.S.: *1* — Colectarea costurilor de producție pe ferme; *2* — Decontarea la sfîrșitul anului a costurilor de producție aferente veniturilor; *3* — Vînzarea producției la fondul de stat; *4* — Preluarea rezultatelor financiare ale fermelor la contul 750 „Beneficii și pierderi".

Scanned with OKEN Scanner

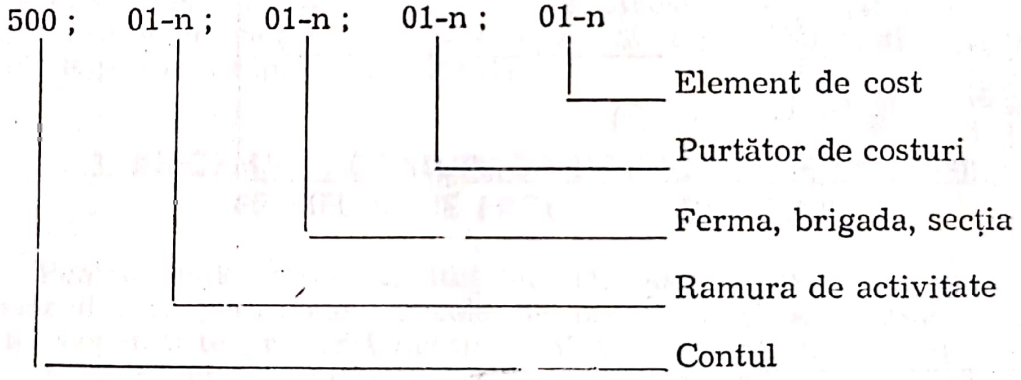
vederea stabilirii rezultatelor se înregistrează la costul intern de decontare stocul de animale tinere și la îngrășat și a semifabricatelor inventariate prin debitul contului 540 „Decontarea producției". Sinoptic, contul 500 „Cheltuielile producției de bază" se găsește în corespondența cu conturile din figura 7.

În cooperativele agricole de producție și în asociațiile economice intercooperatiste organizarea informației contabile, față de întreprinderile agricole de stat, îmbracă unele deosebiri. În primul rînd toate consumațiunile de valori legate de activitatea de bază, auxiliară, ajutătoare etc. formează obiectul contului 500 „Cheltuielile producției de bază" care se dezvoltă pe ramuri de activitate, astfel :

500.01 Cheltuieli pentru producția vegetală ;
500.02 Cheltuieli pentru producția animală ;
500.03 Cheltuielile activității de industrie mică ;
500.04 Cheltuielile activității de prestări de servicii.

Contul sintetic prezentat în conturi de gradul întîi, care oferă cunoașterea costurilor de producție pe ramuri de activități se dezvoltă în continuare în analitic, indicînd mărimea lor pe fermă, brigadă, secție, — purtător de costuri (cultură, categorii de animale, activități etc.) și pe elemente de cost.

Sinoptic, contul 500 „Cheltuielile producției de bază" în unitățile agricole cooperatiste se poate dezvolta astfel :



Această dezvoltare în analitic, mai ales pe purtători de costuri, nu-i justificată, deoarece registrul fermei ar trebui îmbunătățit cu privire la conținutul său, în sensul preluării unei evidențe analitice a costurilor de producție așa cum se întîmplă în întreprinderile agricole de stat. Costul efectiv să se calculeze la nivelul fermelor pentru ca membrii cooperatori și ceilalți oameni ai muncii angajați pe bază de contract să-și dea seama în ce raport se găsește costul produsului cu prețul de valorificare (contractare și achiziție). Prin aceasta se va asigura sensul concret al prevederilor actualului mecanism economico-financiar. Este indicat ca întregul sistem informațional al costurilor de producție și al veniturilor să fie unificat. Această unificare a sistemului informațional în unitățile agricole, indiferent de forma de proprietate, este impusă de identitatea mijloacelor, a tehnologiei producției și a produselor obținute.

Contul 500 „Cheltuielile producției de bază" în unitățile agricole cooperatiste este cont de activ, face parte din categoria conturilor de calculație. Funcția lui e identică ca a celui din întreprinderile agricole,

Scanned with OKEN Scanner

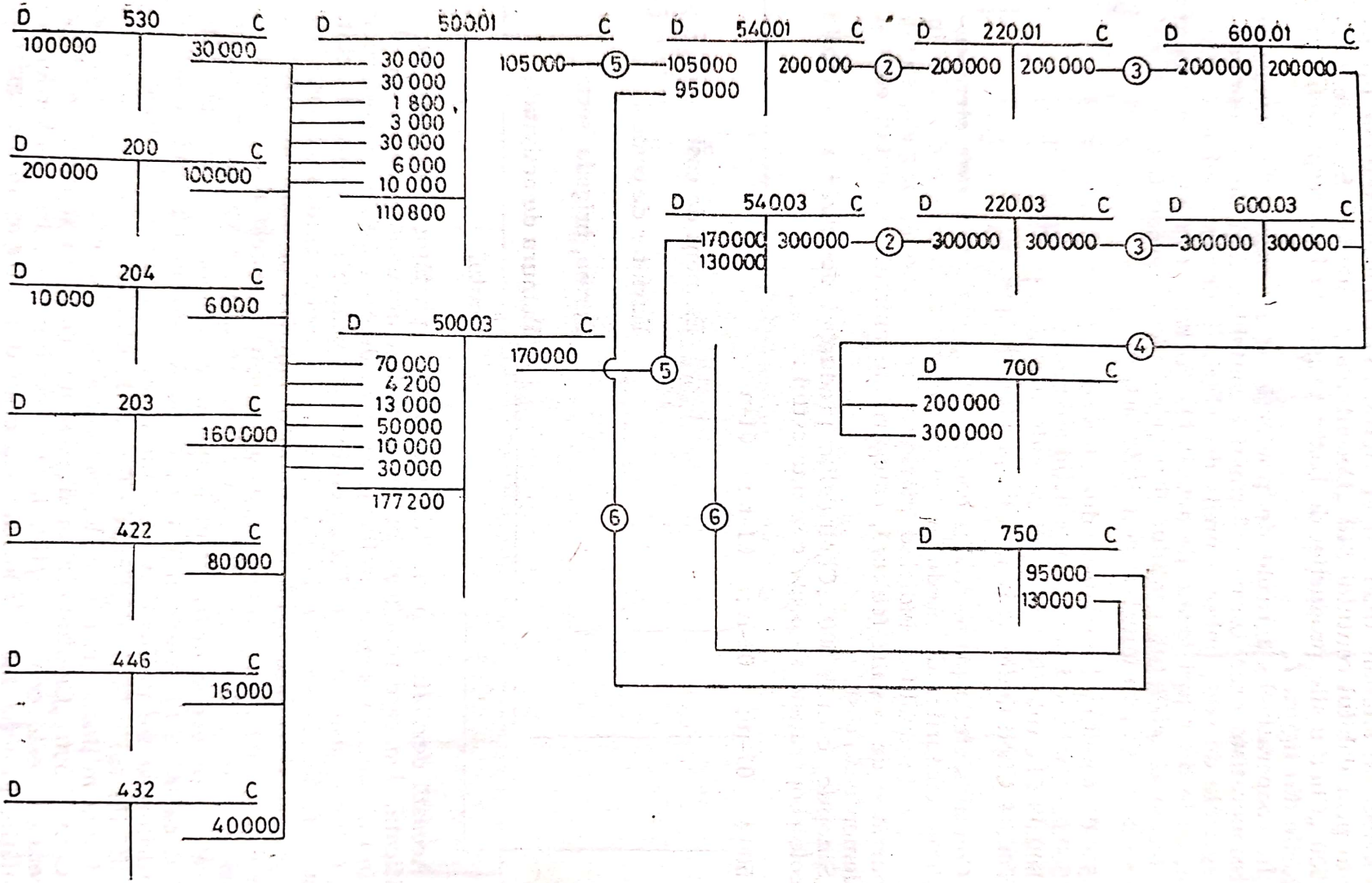


Fig. 8. Schema de înregistrare a costurilor de producție din activitatea de bază în C.A.P. și A.E.I.: *1* — Colectarea costurilor de producție pe ramuri și ferme; *2* — Obținerea produselor; *3* — Predarea produselor la fondul de stat; *4* — Facturarea produselor; *5* — Decontarea costurilor de producție la sfîrșitul anului; *6* — Preluarea rezultatelor financiare ale ramurilor și fermelor la contul 750 „Beneficii și pierderi".

Scanned with OKEN Scanner

însă sub raportul corespondenței conturilor nu. În debit sînt colectate toate consumațiunile de valori, în total și pe ramuri, fermă, purtător de costuri și elemente de cost prin creditarea conturilor ce țin evidența mijloacelor economice (materiale și bănești) participante la realizarea procesului de producție. Contul 500 „Cheltuielile producției de bază" se creditează la sfîrșitul anului cu costurile producției finite prin debitul contului 540 „Decontarea producției". Soldul contului 540 „Decontarea producției" prezintă rezultatele economico-financiare, care se preiau de contul 750 „Beneficii și pierderi". Contul 540 „Decontarea producției" are o funcție diferită în cooperativele agricole de producție față de a întreprinderilor agricole de stat. În întreprinderile agricole de stat rolul contului 540 „Decontarea producției" este de a înlesni rezolvarea contabilă a unor probleme legate de gestionarea produselor. Dezvoltarea lui în analitic diferă față de cel din unitățile agricole cooperatiste.

Sinoptic, contul 500 „Cheltuielile producției de bază" se găsește în corespondență cu conturile din figura 8.

Un obiectiv major ce revine contabilității costurilor de producție, atît în I.A.S., cît și în C.A.P. și A.E.I., este de a asigura o identificare a tuturor cheltuielilor neproductive. Această acțiune se face în scopul de a stabili cauzele și persoanele vinovate în vederea recuperării daunelor suferite de unitățile agricole. Este admis, în mod excepțional, a se înregistra în costurile de producție numai acele cheltuieli neproductive care nu se datorează vinovăției cuiva, în momentul în care au fost efectuate, constatate sau aprobate. Același tratament îl au lipsurile de inventar în cadrul normelor legale și a perisabilităților peste normele legale la mijloacele circulante.

4.3. INFORMAȚIA COSTURILOR DE PRODUCȚIE LA NIVELUL FERMELOR DE PRODUCȚIE DIN C.A.P.

Pentru evidențierea rezultatelor activității economice la nivelul fermelor din cooperativele agricole de producție și asociațiile economice intercooperatiste prin instrucțiunile M.A.I.A. [1] s-a introdus registrul fermei în sectorul vegetal și, respectiv, în sectorul creșterii animalelor, desigur cu un conținut diferit, în funcție de profilul fermei (vegetală sau zootehnică).

Prin aceste registre (care cuprind cinci și respectiv șase părți) se urmăresc o serie de indicatori sintetici de plan (privind suprafața, efectivul mediu furajat, producția medie, producția totală și marfă — cantitativ și valoric, cheltuielile materiale directe, comune și generale, cheltuielile cu forța de muncă și totalul cheltuielilor de producție). De asemenea, prin registrele respective se ține evidența mijloacelor de producție (terenul și celelalte mijloace de producție atribuite fermei), a mișcării efectivelor de animale (efectivul la începutul perioadei, intrările și ieșirile, efectivul la sfîrșitul perioadei), precum și evidența și destinația producției și cheltuielilor de producție. În acest scop pen-

[1] Instrucțiunile nr. 42 100/1972, privind organizarea evidenței economice în unitățile agricole cooperatiste elaborate de Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare.

Scanned with OKEN Scanner

tru fiecare produs (vegetal sau animalier) sînt prevăzute trei capitole referitoare la :

— A. *evidența și destinația producției* (cantitativ — pentru producția totală obținută, valorificată la contract, achiziții și alte vînzări, plata lucrărilor executate de S.M.A., consum intern fermă și alte ieșiri și valoric — pentru producția totală obținută, cît și pentru cea vîndută) ;

— B. *cheltuielile de producție directe* (total cheltuieli de producție directe, din care pe elemente de cheltuieli : semințe și material de plantat, îngrășăminte chimice, îngrășăminte naturale, plata lucrărilor S.M.A., furaje și așternut, medicamente și material biologic, alte elemente de cheltuieli și forță de muncă) ;

— C. *cheltuieli comune* (total cheltuieli comune, din care pe elemente) ;

— *D. fișa culturii* (producția medie, totală și marfă, valoarea producției totale și a celei valorificate, cheltuielile materiale și cu forța de muncă) ;

— E. *fișa produsului* (efectivul mediu furajat, producția medie, totală și marfă, valoarea producției totale și a celei valorificate, cheltuielile materiale și cu forța de muncă) ;

— F. *recapitulația veniturilor și cheltuielilor* (producția globală, cheltuielile materiale, cele cu forța de muncă și totalul cheltuielilor de producție realizate comparativ cu planul, pe total fermă și pe culturi).

Ulterior, prin eliminarea unor părți din structura registrului fermei (evidența mijloacelor de producție, mișcarea efectivelor de animale, fișa culturii și fișa produsului) și prin completarea, pe de o parte, a primei părți din registru cu rezultatele finale planificate și realizate pe total fermă și pe fiecare cultură sau categorie de animale, iar pe de altă parte, cu realizările efective ale indicatorilor sintetici pe total an și pe purtătorii de costuri, s-au adus unele îmbunătățiri în organizarea și ținerea evidenței tehnico-operative la nivelul fermelor agricole cooperatiste, mergîndu-se pînă la unificarea registrului din sectorul vegetal cu cel din sectorul creșterii animalelor și care înglobează numai trei părți, și anume :

I. Indicatorii sintetici anuali de plan și realizarea lor ;

II. Evidența și destinația producției și cheltuielile de producție, cu următoarele capitole :

A. Evidența și destinația producției (înregistrează pentru fiecare produs — vegetal sau animalier — producția obținută, cantitativ și valoric și destinația acesteia — numai cantitativ) ;

B. Cheltuielile materiale de producție directe (se redau cheltuielile materiale directe efectuate la fiecare cultură sau categorie de animale, pe total și pe elemente de cheltuieli — cantitativ și valoric) ;

C. Cheltuielile comune (evidențiază cheltuielile comune efectuate, pe total și pe elemente) ;

III. Realizarea lunară a producției și cheltuielilor de producție (prezintă, pentru fiecare cultură sau categorie de animale, suprafața sau efectivul mediu furajat, producția totală — cantitativ și valoric — totalul cheltuielilor materiale directe, retribuirea muncii și totalul cheltuielilor directe de producție).

Analizînd registrele introduse prin instrucțiunile menționate mai sus, care încă se mai mențin în unele unități agricole cooperatiste,

Scanned with OKEN Scanner

precum și cel îmbunătățit, ținem să subliniem că într-o anumită perioadă acestea au satisfăcut unele cerințe în activitatea de conducere a proceselor economice din agricultura cooperatistă. Ca urmare a aplicării noului mecanism economico-financiar și a retribuirii muncii cooperatorilor pe baza principiului socialist al repartiției după cantitatea, calitatea și importanța socială a muncii prestate, precum și în funcție de rezultatele obținute de fiecare subunitate în parte în îndeplinirea planului producției fizice și în respectarea cheltuielilor de producție aferente, aceste registre au devenit nesatisfăcătoare prin puterea lor de informare din următoarele considerente :

— Nu se poate determina nivelul de eficiență economică a activității de producție pe ferme, întrucît calculul costului unitar și al prețului mediu de vînzare pe fiecare produs are loc numai la nivelul unității și nu la nivel de subunitate. Nesatisfăcînd informarea cu privire la raportul în care se găsesc cheltuielile de producție față de venituri, reducerea costurilor de producție și obținerea unor producții mari cu consumuri de muncă cît mai mici nu constituie o preocupare de bază în activitatea pe care o desfășoară specialiștii, cooperatorii și mecanizatorii din subunitățile de producție.

— Nu permite calcularea corectă a producției globale și a rezultatelor finale întrucît nu se evidențiază, pe fermă, pe fiecare cultură sau categorie de animale, și valoarea producției secundare. Din această cauză nu se pot determina cheltuielile aferente producției principale în vederea calculării costului unitar și nici contribuția la fondul de pensii și asigurări sociale pe culturi și categorii de animale. În plus, întrucît capitolul unu din registrul fermei nu redă exact mărimea și natura cheltuielilor totale de producție, rezultă că actualul mod de organizare și ținere a evidenței tehnico-operative la nivelul fermelor agricole cooperatiste nu prilejuiește stabilirea precisă a mărimii producției nete și nici cunoașterea elementelor componente ale acesteia.

— Nu oferă posibilitatea defalcării sarcinilor cantitative și calitative din planul fermei pe echipe și nici cunoașterea cantităților livrate la fondul de stat și fondul de furaje în condițiile de calitate prevăzute de standardele de stat în vigoare, în vederea determinării indicelui de valorificare necesar stabilirii producției fizice realizate în unități S.T.A.S. în funcție de care se evidențiază obligațiile definitive față de S.M.A., cît și fondul de retribuire realizat la nivelul echipelor și al fermei. Aceasta pentru determinarea drepturilor totale de retribuire la sfîrșitul anului pentru cooperatorii și personalul muncitor care lucrează nemijlocit în producție, conform Legii nr. 1/1982, cît și pentru calcularea fondului de retribuire aferent specialiștilor retribuiți de stat în baza indicatorilor de acordare a retribuției, stabiliți prin Decretul Consiliului de Stat al R.S. România nr. 335/1983.

— Nu permite calcularea prețului mediu de vînzare efectiv, deoarece nu se evidențiază sumele încasate din valorificarea producției, primele cuvenite conform actelor normative în vigoare. Drept urmare, nu se cunosc veniturile bănești realizate pe total fermă și pe fiecare cultură sau categorie de animale. De asemenea, nu se poate evidenția diferența dintre prețul mediu de vînzare efectiv și cel planificat, aferentă producției obținută, în vederea determinării corecte a producției globale pe culturi, cît și pentru existența unei concordanțe depline

Scanned with OKEN Scanner

între datele oferite de contabilitatea analitică, cu ajutorul conturilor : 220.01 „Produse finite din producția vegetală" ; 220.02 „Produse finite din producția animală" ; 600.01 „Venituri din vînzarea produselor vegetale" ; 600.02 „Venituri din vînzarea produselor animale, inclusiv primele și premiile" și informațiile furnizate de evidența tehnico-operativă de la nivelul fermelor.

— Nu oferă o bază certă de calcul al costului unitar pe fiecare produs sau categorie de animale și nici nu furnizează, la intervale scurte de timp, informații privitoare la realizarea prevederilor din planul de venituri și cheltuieli. În plus, concluziile care se desprind din analiza modului de realizare a indicatorilor economico-financiari planificați avînd, de regulă, un caracter retrospectiv, nu permit stabilirea răspunderilor ce se impun pentru fiecare subunitate de producție în cazul neîncadrării în nivelul stabilit ca sarcină de plan pentru fiecare indicator.

— Lipsa unei concordanțe depline între contabilitatea cheltuielilor de producție, a producției și a veniturilor, organizată la nivelul unității pe fiecare cultură, specie sau categorie de animale și evidența operativă ținută la nivelul fermelor, face ca informațiile furnizate de contabilitate să nu ofere posibilitatea cunoașterii contribuției fiecărei subunități de producție la întărirea și perfecționarea autogestiunii economico-financiare, la lărgirea și intensificarea procesului de autofinanțare în cooperativele agricole de producție.

Faptul că evidența tehnico-operativă realizată cu ajutorul registrului fermei nu se integrează în sistemul informațional contabil al unității, a condus la lipsa de interes în folosirea lui, iar în alte cazuri chiar la neîntocmirea lui. Toate aceste neajunsuri semnalate de actualul registru al fermei limitează procesul de trecere la o nouă calitate, contrapunîndu-se obiectivelor urmărite de noul mecanism economico-financiar.

Rentabilizarea unităților agricole cooperatiste, cerințele autogestiunii, valorificarea valențelor noului mecanism economico-financiar reclamă o evidență operativă corespunzătoare la nivelul fermelor, în vederea cunoașterii aportului fiecărei subunități și participant la desfășurarea procesului de producție, în funcție de care să se aplice în mod echitabil stimulentele materiale. La aceasta se adaugă necesitatea îmbunătățirii metodologiei de calcul și raportare a îndeplinirii planului de producție, venituri și cheltuieli de către fermele agricole cooperatiste spre verigile superioare pentru a se putea stimula, controla și asigura desfășurarea în condiții optime a procesului de producție sub toate aspectele (cantitativ și calitativ).

Pentru realizarea acestor deziderate [1] și ținînd seama de natura informațiilor care trebuie să ajungă la nivelul factorilor de conducere de la verigile superioare (C.A.P. și C.U.A.S.C.), de forma sub care trebuie să se prezinte și de periodicitatea depunerii lor, propunem ca fermele agricole cooperatiste să înainteze lunar o situație a principalilor indicatori economico-financiari care să caracterizeze actvitatea lor. Prezentarea ei se poate face în cel mult trei zile de la încheierea lunii, întrucît timpul de întocmire necesar extragerii datelor din „Registrul

[1] Gh. Scorțescu, Metodologia elaborării și urmăririi realizării planului de producție, venituri și cheltuieli al fermei vegetale culturi de cîmp, în „Studii și cercetări economice", vol. 9, Iași, 1983, pp. 390—435.

Scanned with OKEN Scanner

pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli" poate fi limitat la maximum două ore. În ceea ce privește formatul, menționăm că acesta nu este mai mare decît cel indicat de M.A. Prin urmare, nu poate fi pusă problema unui consum suplimentar de hîrtie, deși în componența situației lunare se prezintă indicatorii economico-financiari planificați și realizați, pe total fermă și pe fiecare cultură sau categorie de animale.

Față de „Realizarea lunară a producției și cheltuielilor de producție" care se completează în prezent pentru fiecare cultură, și nu pe fermă, redînd datele planificate și realizate doar la un număr redus de indicatori (suprafața, efectivul mediu furajat, producția totală, valoarea producției, total cheltuieli materiale directe, retribuirea muncii și total cheltuieli directe de producție), situația lunară a principalilor indicatori propusă oferă :

— cunoașterea gradului de utilizare a resurselor materiale și umane de la subunitățile de producție ;

— evoluția cheltuielilor de producție pe fermă, culturi și categorii de animale, iar în cadrul acestora pe elemente de cheltuieli ;

— posibilitatea efectuării unei analize economico-financiare științifice comparativ cu planul, cu realizările perioadei precedente și cu rezultatul altor ferme, în condiții de producție asemănătoare ;

— responsabilitatea factorilor de decizie de la nivelul fermelor în raportarea îndeplinirii planului, într-o formă concentrată a activității desfășurate ;

— stocarea informațiilor, respectiv posibilitatea de a raporta organelor de partid și de stat, de la diferite nivele, despre activitatea economico-financiară a fermei ;

— creșterea gradului de operativitate datorită posibilităților ce le oferă această situație în analiza economico-financiară ;

— cunoașterea de către ferme și de unitate a autogestiunii economice, prin aceea că oferă posibilitatea exercitării unui control mai riguros asupra efectuării cheltuielilor, mărimii producției, veniturilor etc. ;

— posibilitatea de intervenție a cooperativei agricole de producție în luarea unor măsuri cu caracter de îndrumare, control și, chiar, decizii, care să se răsfrîngă pozitiv asupra activității economico-financiare a fermei etc.

Pentru ca situația lunară a principalilor indicatori economico-financiari să faciliteze într-o măsură mai mare organelor de decizie de la verigile superioare formularea explicită, într-o formă cuantificată, a mijloacelor și acțiunilor menite să ducă la creșterea eficienței economice, este necesară nu numai găsirea unor indicatori care să reflecte procesele economice care au loc la nivelul fermelor, dar și oglindirea corectă a lor în evidența operativă a acestora.

Indicatorii de bază utilizați în comensurarea activității fermelor agricole cooperatiste sînt : cheltuielile directe de producție, producția fizică și în unități STAS, cheltuielile comune, costul unitar al fiecărui produs, producția globală, producția netă, veniturile bănești și rezultatele financiare. Cunoașterea acestor indicatori se poate realiza cu ajutorul „Registrului pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli" care cuprinde cinci părți, și anume : indicatorii anuali de plan și realizarea lor ; cheltuielile de producție di-

Scanned with OKEN Scanner

recte ; producția principală și destinația ei, producția secundară și destinația ei ; cheltuielile comune.

Acest registru, care este rezultatul îmbunătățirii celui actual, împreună cu situația lunară a principalilor indicatori propusă, introduse experimental în anul 1984 lanivelul fermelor din cadrul Cooperativei agricole de producție Prisăcani — județul Iași, răspund cerințelor autogestiunii economico-financiare la nivelul acestora și pe fiecare cultură sau categorie de animale, oferă informații cu privire la factorii perturbatori, cauzele care i-au generat, locurile unde au avut loc și persoanele implicate în producerea lor. Pe baza acestor elemente informaționale, se concepe reglarea rapidă pentru a readuce sistemul în starea optimă, vizînd continuu respectarea indicatorilor cuprinși în fișa tehnologică.

Prin introducerea noului registru se asigură, totodată, elementele necesare calculării coeficienților de repartizare a cheltuielilor comune, care se determină distinct pentru repartizarea cheltuielilor comune de

I. Indicatori sintetici anuali de

Nr. rîndului	Specificare	U.M.	Total fermă	
			Plan	Realizat
1	Suprafața	ha	550	550
2	Producția medie	kg/ha	*	*
3	Producția totală (1×2)	t	*	*
4	Prețul mediu de vînzare	lei/t	*	*
5	Producția principală (3×4)	lei	4 310 340	4 867 050
6	Producția secundară	lei	346 500	382 500
7	Producția globală (5+6)	lei	4 656 840	5 249 550
8	Producția disponibilă valorificată (S.T.A.S.)	t	*	*
9	Prețul mediu de valorificare a producției disponibile	lei/t	*	*
10	Venituri bănești (8×9)	lei	4 109 366	4 424 120
11	Cheltuieli de producție directe — Total (12+14+15+16+17+18+19+20)	lei	2 775 870	3 068 695
12	Retribuirea muncii	lei	1 216 528	1 299 328
13	Alte cheltuieli de muncă vie directe	lei	514 212	572 841
14	Semințe și material de plantat	lei	277 600	296 671
15	Îngrășăminte și amendamente	lei	220 400	230 732
16	Irigații proprii și I.E.L.I.F.	lei	—	—
17	Lucrări S.M.A.	lei	359 670	470 298
18	Amortizarea specifică	lei	31 000	31 000
19	Comb. carb. lubrifianți și energie	lei	—	—
20	Alte cheltuieli materiale directe	lei	156 460	167 825
21	Cheltuieli indirecte — Total (22+25)	lei	171 030	198 120
22	Cheltuieli comune fermei (total) (23+24)	lei	90 000	117 120
23	Cheltuieli de muncă vie comune	lei	63 850	83 120
24	Cheltuieli materiale comune	lei	26 150	34 000
25	Cheltuieli generale (total) (26+27)	lei	81 030	81 000
26	Cheltuieli de muncă vie generale	lei	63 030	65 000
27	Cheltuieli materiale generale	lei	18 000	16 000
28	Cheltuieli de producție (total) (11+21)	lei	2 946 900	3 266 815
29	Cheltuieli aferente producției principale (28—6)	lei	2 600 400	2 884 315
30	Cost de producție (29 : 3)	lei/t	*	*
31	Cheltuieli materiale (total) (14+15+16+17+18+19+20+24+27)	lei	1 089 280	1 246 526
32	Producția netă (7—31)	lei	3 567 560	4 003 024
33	Beneficii (+) sau pierderi (—) (7—28)	lei	+1 709 940	+1 982 735

Scanned with OKEN Scanner

muncă vie și separat pentru repartizarea celor materiale comune, examinarea unor corelații în stare să promoveze laturile cantitative în toată activitatea fermelor agricole cooperatiste, precum și o concordanță deplină între datele din contabilitate, reflectate cu ajutorul conturilor 220.01 ; 220.02 ; 500.01 ; 500.02 ; 540.01 ; 540.02 ; 600.01 ; 600.02 și cele din evidența tehnico-operativă de la nivelul fermelor. Această corespondență se realizează și datorită faptului că unele cheltuieli de producție care au loc la nivelul unității se transmit fermelor, pe baza notelor de debitare-creditare, în vederea înregistrării lor și în evidența acestora.

Registrul pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli, împreună cu celelalte registre care trebuie să existe la nivelul fermei agricole cooperatiste (registrul pentru evidența mijloacelor fixe, registrul de materiale, registrul pentru evoluția animalelor etc.) oferă informații în legătură cu activitatea ce are loc la nivelul acestor subunități de producție.

Tabelul 15

plan și realizarea lor

Din care pe culturi:					
Porumb boabe		Sfeclă de zahăr		Cartofi de toamnă	
Plan	Realizat	Plan	Realizat	Plan	Realizat
400	400	100	100	50	50
2 700	3 000	29 000	31 000	18 000	24 000
1 080	1 200	2 900	3 100	900	1 200
1 533	1 597	570	5 41,5	1 113	1 060
1 655 640	1 916 400	1 653 000	1 678 650	1 001 700	1 272 000
324 000	360 000	22 500	22 500	—	—
1 979 640	2 276 400	1 675 500	1 701 150	1 001 700	1 272 000
910,8	830,018	2 900	2 945	848,3	1 018,008
1 647	1 862	570	570	1 127	1 178
1 500 066	1 545 661	1 653 000	1 678 650	956 300	1 199 809
1 308 928	1 481 936	812 988	828 887	653 954	757 872
593 000	632 448	440 168	447 640	183 360	219 240
227 468	256 968	182 200	184 806	104 544	131 067
57 600	61 557	—	—	220 000	235 114
117 400	125 465	73 000	75 267	30 000	30 000
—	—	—	—	—	—
219 200	304 912	75 020	76 158	65 450	89 228
20 000	20 000	7 000	7 000	4 000	4 000
—	—	—	—	—	—
74 260	80 586	35 600	38 016	46 600	49 223
80 781	95 172	53 678	58 240	36 571	44 708
42 490	56 318	27 729	33 659	19 781	27 143
30 268	39 490	22 960	28 080	10 622	15 550
12 222	16 828	4 769	5 579	9 159	11 593
38 291	38 854	25 949	24 581	16 790	17 565
29 880	30 932	22 666	21 995	10 484	12 113
8 411	7 922	3 283	2 626	6 306	5 452
1 389 709	1 577 108	866 666	887 127	690 525	802 580
1 065 709	1 217 108	844 166	864 627	690 525	802 580
987	1 014	291	279	767	669
509 093	617 270	198 672	204 646	381 515	424 610
1 470 547	1 659 130	1 476 828	1 496 504	620 185	847 390
+589 931	+699 292	+808 834	+814 023	+311 175	+469 420

Scanned with OKEN Scanner

Documentul de înregistrare			Explicații	Cheltuieli de producție directe		
				Total	din care :	
Felul	Nr.	Data			De muncă vie	Materiale
1	2	3	4	5	6	7
Plan				653 954	287 904	366 050
Sold bilanț la 01.01.198.				7 1186	14 696	56 490
Total luna ianuarie 198.				71 186	14 696	56 490
Notă de debitare-creditare	3	31.03.198.	Prime ADAS	350	350	
Notă de debitare-creditare	4	31.03.198.	Contribuții la fond. pensii și asig. sociale	3 647	3 647	
Notă de debitare-creditare	5	31.03.198.	Amortisment	1 000		1 000
Total luna martie 198.				4 997	3 997	1 000
TOTAL TRIMESTRU I. 198.				76 183	18 693	57 490
Bon de consum	3	26.04.198.	Erbicidat pe 50 ha, plantat cartofi	224 600		224 600
Proces verbal recep. și cont. lucr.	2 2	28.94.198. 28.04.198.	Lucrări executate de S.M.A.	20 350		20 350
Centralizator fond. retrib. pe aprilie			Retribuții+impoz. fond. retrib. coop.	9 557	9 557	
Total luna aprilie 198.				254 507	9 557	244 950
Total cumulat				330 690	28 250	302 440
Bon de consum	6	22.05.198.	Erbicidat 50 ha	18 600		18 600
Proces verbal recepție	4	30.05.198.	Lucrări exec. de S.M.A.	4 200		4 200
Centralizator fond. retrib. pe mai 198...			Retrib.+impozit	36 625	36 625	
Total luna mai 198.				59 425	36 625	22 800
Total cumulat				390 115	64 875	325 240
Bon de consum	7	20.06.198.	Tratat contra dăunători pe 50 ha	4 400		4 400
Proces verbal recepție și cont lucr.	5	30.06.198.	Lucrări executate de S.M.A.	2 800		2 800
Notă debitare-creditare	9	30.06.198.	Fond pensii prime ADAS + amortisment +ZPA	8 819	6 109	2 710
Centraliz. fond. retrib. pe iunie			Retribuții+impozit	24 753	24 753	
Total luna iunie 198.				40 772	30 862	9 910
TOTAL TRIMESTRU II 198...				430 887	95 737	335 150
Proc. verb. recep.	6	25.07.198.	Lucrări exec. de SMA pe 50 ha	2 550		2 550
Bon de consum	8	25.07.198.	Tratat contra dăunăt.	4 400		4 400
Total luna iulie 198.				6 950		6 950
Total cumulat				437 837	95 737	342 100
Bon de consum	9	20.08.198.	Tratat contra dăunăt.	4 400		4 400
Proces verbal recep.	7	25.08.198.	Lucrări execut. de S.M.A.	2 550		2 550
Notă debit. credit.	15	25.09.198.	Cota chelt. transport. aprov.	17 623		17 623
Total luna august 198.				24 573		21 573
Total cumulat				462 410	95 737	366 673

Scanned with OKEN Scanner

Cultura : cartofi de toamnă

Tabelul 16

Elemente de cheltuieli :												
	Alte chelt. de muncă vie									Alte chelt. materiale		
Retribuirea muncii	Impozit pe fondul de retribuire	Contribuții la fondul de pensii și asigurării sociale	Prime A.D.A.S	Semințe și material de plantat	Îngrășăminte și amendamente	Irigații proprii și I.E.L.I.F.	Lucrări S.M.A.	Amortizarea specifică	Comb. cartb. lubrifianți și energie	Insectofungicide și erbicide	Z.P.A.	Tone/km
8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
183 360	11 002	92 542	1 000	220 000	30 000		65 450	4 000	—	36 400	10 200	
13 864	832				30 000		18 000				8 490	
13 864	832				30 000		18 000				8 490	
			350									
		3 647						1 000				
		3 647	350					1 000				
13 864	832	3 647	350		30 000		18 000	1 000			8 490	
				220 000						4 600		
							20 350					
9 016	541						20 350					
9 016	541	3 647	350	220 000	30 000			1 000		4 600	8 490	
22 880	1 373			220 000			38 350			4 600		
										18 600		
							4 200					
34 552	2 073											
34 552	2 073						4 200			18 600		
57 432	3 446	3 647	350	220 000	30 000		42 550	1 000		23 200	8 490	
										4 400		
							2 800					
		5 809	300					1 000			1 710	
23 352	1 401											
23 352	1 401	5 809	300				2 800	1 000		4 400	1 710	
80 784	4 847	9 456	650	220 000	30 000		45 350	2 000		27 600	10 200	
							2 550					
										4 400		
							2 550			4 400		
80 784	4 847	9 456	650	220 000	30 000		47 900	2 000		32 000	10 200	
										4 400		
							2 550					
				15 114						2 509		
				15 114			2 550			6 909		
80 784	4 847	9 456	650	235 114	30 000		50 450	2 000		38 909	10 200	

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6	7
Proces verb. recept.	8	10.09.198.	Lucr. execut. de S.M.A.	15 000		15 000
Notă debit.—credit.	17	30.09.198.	Fond pensii +prime ADAS	8 705	8 705	
Notă debit—credit.	21	30.09.198.	Amortisment +S.M.A.	14 034		14 034
Centraliz. fond retrib. pe sept. 198.			Retribuții+impozit	142 959	142 959	
Total luna sept. 198.				180 698	151 664	29 034
TOTAL TRIMESTRU III 198.				643 108	247 401	395 707
Notă debit—credit.	25	31.12.198.	Amortisment	1 000		1 000
Notă de debit-credit.	26	31.12.198.	Dif. de cost pt. Z.P.A.	114		114
Notă de contabilit.	9	31.12.198.	Dif. de preț aferentă produselor cont S.M.A	10 744		10 744
Notă de debit-credit.	29	31.12.198.	Dif. dintre contrib. efectivă și pl. fond pensii	99 101	99 101	
Notă de contab.	10	31.12.198.	Dif. deretrib.+impozit	3 805	3 805	
Total luna sept. 198.				114 764	102 906	11 858
TOTAL AN 198.				757 872	350 307	407 565

Pentru a demonstra cele semnalate considerăm necesar să redăm conținutul fiecărei partizi care intră în componența „Registrului pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli", indicînd totodată și metodologia de înregistrare, astfel :

I. **Indicatori sintetici anuali de plan și realizarea lor** (tab. 15). Această partidă are menirea de a oferi, la nivelul fermei și pe fiecare cultură sau categorie de animale în parte, cunoașterea mărimii indicatorilor utilizați pentru reflectarea proceselor economice care au loc.

Se completează la începutul anului cu datele înscrise în planul de producție, venituri și cheltuieli al fermei (suprafața sau efectivul mediu furajat, producția medie totală și globală, veniturile bănești, cheltuielile de producție, costul unitar, valoarea producției nete și rezultatele financiare — beneficii sau pierderi), iar la sfîrșitul anului se consemnează cele realizate, extrase din partizile II. III, IV și V ale registrului și din situația privind repartizarea cheltuielilor generale pe culturi, specii și categorii de animale.

II. **Cheltuieli de producție directe** (tab. 16). Ele se țin pe fiecare purtător de costuri (cultură, grupe de culturi, specii și categorii de animale) înscris în planul de producție. Pe primul rînd se înscriu datele de plan în roșu care se preiau din fișele tehnologice, cu scopul de a se distinge de cele realizate și de a se stabili eventualele economii sau depășiri de cheltuieli directe. Necesitatea cunoașterii producției nete ne-a condus la evidențierea costurilor de producție în : cheltuieli totale cu munca vie și cheltuieli totale cu munca materială, iar în cadrul acestora pe elemente de cheltuieli.

Lunar, cheltuielile directe se totalizează, iar pe un rînd separat se cumulează datele de la 1 ianuarie la zi. Pentru unele consumațiuni de valori care se transmit fermelor de către C.A.P. ca : prime de asigurare, amortizare etc., înregistrarea se face pe baza notelor de debitare-creditare.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 16 (continuare)

8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
							15 000					
		8 355	350									
							13 034	1 000				
134 867	8 092											
134 867	8 092	8 355	350				28 034	1 000				
215 651	12 939	17 811	1 000	235 114	30 000		78 484	3 000		38 909	10 200	
								1 000			114	
							10 744					
		99 101										
3 589	216											
3 589	216	99 101					10 744	1 000			114	
219 240	13 155	116 912	1 000	235 114	30 000		89 228	4 000		38 909	10 314	

Evidențierea unor cheltuieli de producție la nivelul fermelor se poate face și pe baza unor centralizatoare sau documente cumulative, care după operarea lor în registrul fermei, se predau contabilității C.A.P. pentru a fi înregistrate la contul 500 „Cheltuielile producție de bază". Lunar se vor confrunta înregistrările din contabilitate cu cele din registrul pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli; aceasta în scopul de a se realiza o concordanță între cele două evidențe.

III. **Producția principală și destinația ei.** Această partidă se deschide pentru fiecare cultură sau categorie de animale în vederea urmăririi producției și destinației ei. Inițial, pe primul rînd al fișei deschise se vor înscrie datele de plan în roșu, pentru a se distinge de cele realizate, atît cantitativ, cît și valoric (tab. 17).

Înregistrarea producției în cursul anului se face cantitativ și valoric (la prețul mediu de vînzare stabilit la întocmirea planului). Cerințele stabilirii drepturilor de retribuire în acord global a membrilor cooperatori ne-au condus la evidențierea producției și pe echipe.

A doua parte a partidei III este rezervată pentru a oglindi destinația producției principale, ca : plăți S.M.A., restituiri de împrumuturi primite în natură, transfer în cadrul unității, contractate cu statul, fabricile de nutrețuri combinate sau cu asociațiile economice intercooperatiste, vînzări către membrii cooperatori, alte vînzări. Producția vîndută se înregistrează la prețul de contractare, la care se adaugă primele stabilite prin actele normative.

După terminarea recoltării se calculează diferența între prețul mediu de vînzare planificat și cel realizat, aceasta pentru ca datele din registrul de urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli să corespundă cu cele înregistrate în contabilitate. Dacă la datele din această partidă se adaugă valoarea producției secundare se obține mărimea producției globale care servește la calcularea contri-

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

III. Proc
Pro

Documentul de înregistrare			Explicații3	Producția fizică planificată și realizată					
				Total		Din care pe echipe			
						Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3	Nr.
Felul	Nr.	Data		Cantit.	Val.	Cantitativ			
Plan				900 000	1 001 700	180 000	180 000	180 000	180 0
Jurnalul recoltatului	1	12.09.198.	Recoltat pe 50 ha, solele 4 și 5	1 200 000	1 335 600	250 000	250 000	230 000	210 00
Notă de intrare verificare	1	14.09.198.	Evident. cant. fizică și utilă predată în cont S.M.A.+val. compon. cu 0,40 lei/kg						
Notă de intrare verificare	2	16.09.198.	Evid. cant. fizică și utilă predată la contract+suma cuvenită						
N.I.V.	3	23.09.198.	Evid. cant. fizică și utilă predată în cont. S.M.A.+ +val. comp. cu 0,40 lei/kg						
N.I.V.	4	23.09.198.	Evid. cant. fizică și utilă livrată la contract+suma cuvenită						
Notă de debitare creditare	15	15.09.198.	Prima cuvenită conf. D.C.S. Nr. 69/84						
Notă de contabilitate	6	31.12.198.	Diferență de preț aferentă producției obținute		63 600				
			Total an	1 200 000	1 272 000	250 000	250 000	230 000	210 0
			Producția S.T.A.S. la indice de valorificare	1 080 000	*	225 000	225 000	207 000	189 0

III. Producția principală și destinația ei
Produsul : cartofi de toamnă

U/M : kg Prețul mediu d
Indice de valo

și realizată			Destinația producției principale								
în care pe echipe			Total la indicii de calitate STAS	Plăți S.M.A. curente și restante	Restit. împrum. primite în natură	Transfer în cadrul unității	Valorificări (fizic și				
							Contract cu statul	F.N.C.		As interc	
Nr. 3	Nr. 4	Nr. 5									
Cantitativ			Cantit.	Cantitate fizică			Cantitatea fizică		Val.	Cant.	Cant
180 000	180 000	180 000	900 000	51 700			848 300	950 100			
230 000	210 000	260 000									
			41 360	45 955							
			848 295				942 550	859 606			
			20 632	22 924							
			169 713				188 571	171 976			
								167 400			
230 000	210 000	260 000	1 080 000	68 879			1131 121	1 198 982			
207 000	189 000	23 4000	*	*	*	*	*	*	*	*	*

Tabelul 17

U/M : kg

Planificat : 1,113 lei/kg
Prețul mediu de vînzare : realizat : 1,060 lei/kg
Indice de valorificare : 1 080 : 1 200 = 0,90

Destinația producției principale											
Restit. împrum. primite în natură	Transfer în cadrul unității	Valorificări (fizic și suma cuvenită)									
		Contract cu statul		F.N.C.		Asociații intercooperatiste		Membri cooperatori		Alte vînzări	
antitate fizică		Cantitatea fizică		Val.	Cant.	Cantit.	Val.	Cantit.	Val.	Cant.	Val.
		848 300	950 100								552
		942 550	859 606								275
		188 571	171 976								
			167 400								
		1131 121	1 198 982								827
*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

I.A.S. . . . . .

Ferma . . . . . .Suprafaţa 291 ha ; Producţia medie : 4800 hakg/ kg/ha Producţia totală 1 397 ton

I. PRODUCŢIA TOTALĂ TONE

PRINCIPALĂ : ..... fizic ..... cond. plan ..... util plată

Perioada	Livrări în afară I.A.S.			Livrări la alte ferme			Consum intern		Stoc	
	Fizic	Cond. plan	Util plată	Fizic	Cond. plan	Util plată	Fizic	Cond. plan	Fizic	Cond. plan
15— 31 VII 1— 10 VIII			749			420				228

Secundară : t. : : . . . . fizic . . . . util

	Fizic	Util	Fizic	Util	Fizic	Util	Fizic	Util
10— 20 VIII	920							

920× 250= 230 mii val. pr. secundare

Lu

C

Ianuarie
Februar
Martie
Aprilie
Mai
Iunie
Iulie
August
Septeml
Octomb
Noiembi
Decemb

Total a

III. LUCRĂRI AGROTEHNICE, CONSUMURI CHELTUIELI, lei:

Lucrările în ordine cronologică — pe luni —	Perioada optimă		Necesar						Executare mecanizată				d
				Volumul de lucrări					Cu mijloace proprii și în fol				
	De la pînă la	Durata în zile	Tractorul și agregatul de mașini, autocombină, vindrover etc.	Fizice U.M.	Fizice Cantităţi	HA a.n.	Productiv. zilnică pe agregat (în unit. fizice)	Necesar de agregate mașini etc.	Volumul lucrărilor fizice	HA a.n. (..... lei/ha a.n.)	Suma	Tarif pe lucrare	Re m
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Desc. îngr. chimice	III			t	87								
Stivuit îngrăşăminte chimice	III			t	87								
Sfărîmat îngr. chimice				t	87								
Înc.+ transport	III			t	87	0,32	19		87	28		4,65	
Alimentat+ administr.													
Jalonat	IV			ha	900								
Transport apă				t	90	0,12	39		90	11		2,80	
Agitat+ alimentat	IV			ore	100	0,4	10		10	4		15	
Preparat+ adm. erbicide				ha	291	0,16	30		291	46	20 000	4,70	
Irigat grîu	IV			mii m^3	80								
Total aprilie										89	20 000		
Irigat grîu	VI			mii m^3	40								
Purificare biologică	VI			ha	291								
Total iunie													
Total tr. II										89	20 000		
Recoltat C_{12}	VII			t	1 397	0,21	30,5		1 397	293		6,25	
Transport grîu				t	1 397	0,3	19		1 397	419	156 000	4,65	
Lopătat ştă. de 8 ori	VII			t	8 000								
De reportat										712	156 000		

Fișa tehnologică a culturii grîu

totală 1 397 tone Cost producție 1 059 lei/to.

II. SINTEZA CHELTUIELILOR TOTALE CUMULATE DE LA 1.I LA FINELE LUNI

Luna	Retribuții nete		Materiale din stoc la 1. I + cumpărări			Lucrări cu mijl. mec.		Irigații și descărcări		Transporturi auto		Alte chelt.	TOTAL 1 la 9	Impozit + CAS la retribuții	Chelt. aprovizionare ..... %	Amortisment specific
				din care :												
	Mecanizatori	Lucrări manuale	Total	îngrășăminte chimice	ierbicide și pesticide	Proprii și în folosință	Executate de terți	Mii m.c. apă	Suma	Proprii	Executate de terți					
0	1	2	3	a	b	4	5	c	6	7	8	9	10	11	12	13
Ianuarie																
Februarie																
Martie	4	10	188	(188)	—	15							217	4	17	
Aprilie	2	5	140	—	(138)	5							152	2	13	
Mai								80	40				40			
Iunie		22						60	46				68	6		
Iulie	64	123	27			200	26						440	49	2	
August		10				23							33	3		
Septembrie																
Octombrie																
Noiembrie																
Decembrie																
Total an	70	170	355	(188)	(138)	243	26	*	86				950	64	32	

din care: proprii și în folosință — Retribuții nete mecanizatori: Tarif pe lucrare	Z.N. total	Suma	Exec. de terți: Volumul lucrărilor	Motorina pe lucrare	Suma	Irigații și desecări ..... lei pe 1 000 m.c.: Cantit. mii m.c.	Suma	Lucrări manuale: Volumul lucrărilor	Tariful pe lucrare	Z.N. total	Suma Retribuții nete	Alte cheltuieli dire: Felul	U.M.
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
								87	7,67		667		
								87	7,67		667		
								174	93,4		8 126		
4,65		1 405	87	2	174			87	7,67		667	Imp.+ C.A.S. Aprovizionare	
								900	3,49		3 141		
2,80		1 252	90	0,9	85								
15		1 500	100	4,50	450								
4,70		1 368	291	1,3	378			291	7,80		2 270		
						80	3 200						
	22	5 525			1 087		3 200			174	15 538		
						60	82 800	184	55		10 120	Imp.+ C.A.S.	
								291	39,25	190	11 422		
							82 800				21 542		
	22	5 525			1 087		86 000				37 080		
6,25		18 731	1 397	2,3	3 213								
4,65		16 496	1 397	2	2 794							Imp.+ C.A.S.	
								8 000	4,65	620	37 200	Aprovizionare	
	152	35 227			6 007					620	37 200		

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 1

ELTUIELILOR TOTALE CUMULATE DE LA 1.I LA FINELE LUNII : MII LEI

igaţii şi cărcări		Transporturi auto													
	Suma	Proprii	Executate de terţi	Alte chelt.	TOTAL 1 la 9	Impozit+CAS la retribuţii	Chelt. aprovizionare ..... %	Amortisment specific	Fertiliz. cu îngrăş. naturale la culturi de cîmp..... lei/ha	TOTAL 10 la 14	Cheltuieli indirecte (comune+generale) .....%	Produse din an de plan consumate	Producţia neterminată la 1. I ....lei/ha	CHELT. TOTALE 15 la 18	Chelt. pe ha
	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
													613	613	2 107
													—	613	2 107
					217	4	17			238	11		—	862	2 963
					152	2	13			167	8		—	1 037	3 564
	40				40					40	2		—	1 079	3 708
	46				68	6				74	4		—	1 157	3 976
					440	49	2			491	24		—	1 672	5 746
					33	3				36	1		—	1 709	5 873
													—		
													—		
	86				950	64	32			1 046	50		613	1 709	5 873

Lucrări manuale			Alte cheltuieli directe				Materiale					TOTAL col.: 11, 14, 17, 19, 23, 27 32
								Cantit.				
Tariful pe lucrare	Z.N. total	Suma Retribuţii nete	Felul	U.M.	Cantităţi	Suma	Denumirea	Normat pe U.M.	Cantităţi totale	Preţ unitar	Suma	
21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
7,67		667					Complexe	300	87	2,50	188 000	188 667
7,67		667										667
93,4		8 126										8 126
7,67		667	Imp.+C.A.S.			6 000	Lopeţi		10	30	300	8 372
			Aprovizionare			30 000	Polietilenă		100	15	1 500	31 500
3,49		3 141										3 141
												1 252
												1 500
7,80		2 270					Icedin	3	900	36	138 000	161 638
												3 200
	174	15 538				36 000					327 800	408 063
											—	—
55		10 120	Imp.+C.A.S.			6 000						98 920
39,25	190	11 422										11 422
		21 542				6 000						110 342
		37 080				42 000					327 800	518 405
												18 731
			Imp.+C.A.S.			49 000	Polietilenă		400	15	6 000	227 496
4,65	620	37 200	Aprovizionare			2 000	Lopeţi		30	30	9 000	40 100
	620	37 200				51 000					6 900	286 327

Scanned with OKEN Scanner

I.A.S. . . . . .

Ferma . . . . . Suprafața 50 ha ; Produc

I. PRODUCȚIA TOTALĂ TONE

PRINCIPALĂ : . . . . . fizic . . . . . cond. plan . . . . . util plată

Perioada	Livrări în afară I.A.S.			Livrări la alte ferme			Consum intern		Stoc	
	Fizic	Cond. plan	Util plată	Fizic	Cond. plan	Util plată	Fizic	Cond. plan	Fizic	Cond. plan
30.X. 1986			302							

7 289 Secundară : to. 364 fizic. . . . . .util

	Fizic	Util	Fizic	Util	Fizic	Util	Fizic	Util
20. XI. 86	364							

Luna

0

Ianuarie
Februarie
Martie
Aprilie
Mai
Iunie
Iulie
August
Septembr
Octombri
Noiembri
Decembri

Total an

IIII. LUCRĂRI AGROTEHNICE, CONSUMURI, CHELTUIELI, lei:

Executare mecanizată

Lucrările în ordine cronologică — pe luni —	Perioada optimă		Necesar						di			
				Volumul de lucrări					Cu mijloace proprii și în folos			
	De la pînă la	Durata în zile	Tractorul și agregatul de mașini, autocombină, vindrover etc.	Fizice U.M.	Fizice Cantități	HA a.n.	Productiv. zilnică pe agregat (în unit. fizice)	Necesar de agregate mașini etc.	Volumul lucrărilor fizice	HA. a.n. (. . . . . lei/ha a.n.)	Suma	Retribuții Tarif pe lucrare
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Strîns resturi vegetale				zo	50							
Nivelat cu șină+gr.	IV		Șină+GCR 1,7	ha	50	0,20	25		50	10		5,50
Disc+gr.+șină				ha	50	0,51	9,5		50	26		13,65
Transport apă				t	15	0,12	39		15	2		2,80
Preparat+adm. erbicide	IV			ha	50	0,16	30		50	8		4,7
Agitat+alimentat				ore	20	0,4	10		20	8		15
Disc.+gr. de 2 ori				ha	100	0,38	11		100	38	10 000	11,25
Desc. îngr. chimice	IV			t	30							
Stivuit îngr. chimice				t	30							
Sfărîmat îngrăș. chimice				t	30							
Înc.+transp. îngrăș. chimice	IV			t	30	0,3	19		30	9		4,65
Decărcat îngr. chimice				t	30							
Semănat+F8 alimentat				ha	50	0,36	11,5		50	18		16,5
Tratat sămînță				t	2	0,3	19		2	1		4,65
Grăpat				ha	50	0,11	28,5		50	55	10 000	4,35
Pază mașini agricole				zo	3							
Total aprilie										175	20 000	
Transport apă	V			t	15	0,12	39		15	2		2,80
Preparat +adm. erbicide	V			ha	50	0,16	30		50	8	8 000	4,20
De reportat										10	8 000	

Fişa tehnologică a culturii Porumb L.H.

50 ha ; Producţia medie : kg/ha 6 034 Producţia totală 302 tone Cost producţie 1374 lei/t.

II. SINTEZA CHELTUIELILOR TOTALE CUMULATE DE LA 1. I. LA FINELE LUNII : MII LEI

Luna	Retribuţii nete		Materiale din stoc la 1. I + cumpărări			Lucrări cu mijl. mec.		Irigaţii şi desecări		Transporturi auto		Alte chelt.	TOTAL 1 la 9	Impozit + CAS la retribuţii	Chelt. aprovizionare . . . %	Amortisment specific	Fertiliz. cu îngrăşăm. naturale la culturi de cîmp . . . lei/ha
	Mecanizatori	Lucrări manuale	Total	din care: Îngrăşăminte chimice	din care: Erbicide şi pesticide	Proprii şi în folosinţă	Executate de terţi	Mii m.c. apă	Suma	Proprii	Executate de terţi						
0	1	2	3	a	b	4	5	c	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Ianuarie																	
Februarie																	
Martie																	
Aprilie	4	6	80	(60)	(20)	20							110	3	8		
Mai	1	12	10	(10)	—	20							43	3	1		
Iunie	3	1	9	(5)	(4)	20							33	1	1		
Iulie		59											59	16			
August																	
Septembrie	12	18				31							61	8			
Octombrie		15				20							35	4			
Noiembrie																	
Decembrie																	
Total an	20	111	99	(75)	(24)	111							341	35	10		

tă	din care: proprii şi în folosinţă — Retribuţii nete mecanizatori			Exec. de terţi			Irigaţii şi desecări . . . lei pe 1 000 m.c.		Lucrări manuale				Alte cheltuieli directe			
	Tarif pe lucrare	Z.N. total	Suma	Volumul lucrărilor	Motorina pe lucrare	Suma	Cantit. mii m.c.	Suma	Volumul lucrărilor	Tariful pe lucrare	Z.N total	Suma Retribuţii nete	Felul	U.M.	Cantităţi	Suma
	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
									50	59		2 950				
	5,50		275	50	4	200										
	13,65		653	50	6,5	325										
	2,80		42	15	0,1	14										
	4,7		235	50	1,3	65			50	7,79		390	Impoz. + C.A.S.			3 0
	15		300	20	4,5	90										
00	11,25		1 125	100	5,6	560							Aprovizionare			8 0
									30	7,67		230				
									30	7,67		230				
									30	46,7		1 401				
	4,65		140	30	2	60			30	7,67		230				
									30	7,67		230				
	16,5		825	50	3,8	190			50	4,70		235				
	4,65		10	2	2	4			2	46,7		94				
00	4,35		218	50	1,2	60										
			177						3	59		10				
00		40	4 000			1 568					103	6 000				11 0
	2,80		42	15	0,9	14										
00	4,20		235	50	1,3	65			50	7,79		390				
00		3	277			79					7	390				

Tabelul 2

Cost producție 1374 lei/t.

. SINTEZA CHELTUIELILOR TOTALE CUMULATE DE LA 1. I. LA FINELE LUNII: MII LEI

cu ec.	Irigații și desecări		Transporturi auto													
Executate de terți	Mii m.c. apă	Suma	Proprii	Executate de terți	Alte cheltuieli	TOTAL 1 la 9	Impozit + CAS la retribuții	Cheltuieli aprovizionare . . . %	Amortisment specific	Fertiliz. cu îngrășăm. naturale la culturi de câmp . . . lei/ha	TOTAL 10 la 14	Cheltuieli indirecte (comune + generale) . . . %	Produse din an de plan consumate	Producția neterminată la 1. I. . . . . lei/ha	CHELT. TOTALE 15 la 18	Chelt. pe ha
5	c	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
														32	32	640
															32	640
															32	640
						110	3	8			121	36			189	3 780
						43	3	1			47	14			250	5 000
						33	1	1			35	10			295	5 900
						59	16				75	23			393	7 860
															—	7 860
						61	8				69	21			483	9 660
						35	4				39	11			533	10 660
						341	35	10			386	115		32	533	10 660

ări i	Lucrări manuale				Alte cheltuieli directe				Materiale						TOTAL col.: 11, 14, 17, 19, 23, 27, 32
	Volumul lucrărilor	Tariful pe lucrare	Z.N total	Suma Retribuții nete	Felul	U.M.	Cantități	Suma	Denumirea	Cantit. Normat pe U.M.	Cantit. Cantități totale	Preț unitar	Suma		
	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32		33
	50	59		2 950											2 950
															275
															653
															42
	50	7,79		390	Impoz. + C.A.S.			3 000	Eradicane	8	400	59	19 600		23 225
															300
					Aprovizionare			8 000							19 125
	30	7,67		230					Complexe	600	24	6000	6 0 000		60 230
	30	7,67		230											230
	30	46,7		1 401						6	10	100	400		1 801
	30	7,67		230											370
	30	7,67		230											230
	50	4,70		235											1 060
	2	46,7		94											104
															10 218
	3	59		10											187
			103	6 000				11 000							80 000 121 000
									Complexe	600	4	2,50	10 000		10 042
	50	7,79		390					Icedin	1,5					8 625
			7	390									10 000		18 667

buției la fondul de pensii și asigurări sociale, pe culturi și categorii de animale. În coloana „explicații" (col. 3) se fac mențiuni cu privire la suprafața recoltată, valorificarea producției pe destinații, la indici de calitate, prima încasată și prețul mediu de vînzare realizat.

Lunar, se face un total al producției, servind în același timp și la un control cu cel înregistrat în contabilitate.

Destinația producției se înregistrează pe baza documentelor primare, ca : buletin de recepție și plată, note de intrare, verificare, adeverințe de primire, borderouri de recepție etc. prin care se confirmă predările la fondul de stat și la fondul de furaje.

Valoarea produselor se determină prin înmulțirea cantităților

IV **Producția secundară**

a) Produsul : coceni de porumb

Documentul de înregistrare			Explicații	Producția totală	
Felul	Nr.	Data		Cantitate	Valoare
0		2	3	4	5
Plan				1 080 000	324 000
Jurnalul recoltatului	5	07.10.198.	Tăiat și adunat coceni pe 400 ha	1 200 000	360 000
Bon de predare, transfer restituire	4	07.10.198.	Transferat coceni la ferma zootehnică		
Total producție secundară				1 200 000	360 000
b) Produsul : frunze și colete de sfeclă de zahăr					
Plan				300 000	22 500
Jurnalul recoltatului	3	20.09.198.	Tăiat și adunat colete de sfeclă de zahăr	300 000	22 500
Bon de predare, transfer, restituire	3	30.09.198.	Transferat colete de sfeclă de zahăr la ferma zootehnică		
Total producție secundară				300 000	22 500
c) Produsul :					
Plan					
Total producție secundară					
d) Produsul :					
Plan					
Total producție secundară					

Scanned with OKEN Scanner

S.T.A.S. cu prețurile fixate prin reglementări legale la care se adaugă primele cuvenite.

Această partidă, prin datele ei, respectiv cantitatea utilă totală livrată la fondul de stat și fondul de furaje raportată la cantitatea fizică livrată (col. 12 + 15 + 17), redă indicele de valorificare. Prin înmulțirea acestuia cu producția fizică totală obținută de fermă (col. 4) se stabilește producția totală realizată de către fermă în unități S.T.A.S. Indicele de valorificare mai servește și la calcularea producției S.T.A.S., pe echipe și produse, cunoscînd că în funcție de aceasta, se calculează fondul de retribuire.

Datele înscrise în partea a III-a servesc și pentru controlul pro-

Tabelul 18

și destinația ei

U/M : KG Preț de contractare : 0,300 lei/kg

Destinația producției secundare (cantitativ)			
Constituirea fondului propriu de furaje	Transfer la alte ferme din cadrul aceleiași cooperative agricole de producție	Retribuirea pe bază de cote procentuale din producție sau din valoarea acesteia	Vînzări către membrii cooperatori care dețin animale
6	7	8	9
	756 000		324 000
	1 200 000		
	1 200 000		
	U/M : Kg	Preț de contractare : 0,075 lei/kg	
	300 000		
	300 000		
	300 000		
	U/M : Kg	Preț de contractare : _____ei/kg	
	U/M : Kg	Preț de contractare : _____lei/kg	

Scanned with OKEN Scanner

ducției marfă care au corespondență cu cele evidențiate în contabilitate prin contul 600 „Venituri din activitatea de bază". Realizarea unei concordanțe între această partidă și contabilitate impune ca toate documentele referitoare la producția obținută și valorificată (jurnalul recoltatului, jurnalul de mulsori, actul de fătare, actul de cîntărire a animalelor etc.) să fie predate de fermă la contabilitatea unității.

IV. **Producția secundară și destinația ei.** Pentru evidența producției secundare și a destinației ei, s-a conceput tabelul nr. 18. El se deschide pentru produsele secundare obținute de la fiecare cultură sau categorie de animale. În această partidă, datele de plan se vor consemna tot în roșu, în vederea delimitării de cele realizate.

Metodologia de înregistrare a producției secundare și a destinației ei este identică cu cea utilizată la producția principală, care a fost redată la partida a III-a, utilizîndu-se prețul de contractare, iar ca documente primare — jurnalul de recoltare, bonul de predare, transfer, restituire etc.

În coloana privind destinația producției secundare se reflectă cantitativ constituirea fondului propriu de furaje, transferul la alte ferme din cadrul C.A.P., retribuirea pe bază de cote procentuale, vînzări către membrii cooperatori care dețin animale și livrări la diferite unități economice.

V. **Cheltuieli comune fermei.** Pentru evidența cheltuielilor comune la nivelul fermelor, în cadrul registrului pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli, s-a destinat o partidă în acest scop pe care o prezentăm în tabelul 19, metodologia de înregistrare fiind identică cu cea privind evidențierea cheltuielilor de producție directe.

Cheltuielile comune se evidențiază pe total fermă, iar în cadrul acestora pe elemente de cheltuieli cu munca vie comune (retribuții, impozitul pe fondul total de retribuire a muncii, C.A.S., impozitul pe terenurile agricole, primele de asigurare și alte cheltuieli de muncă vie) și pe cheltuieli materiale comune (reparații curente și capitale, amortizarea, uzura obiectelor de inventar, alte cheltuieli materiale comune). Această separare este necesară pentru calcularea producției nete, precum și pentru cunoașterea cu ușurință a elementelor ce compun producția netă a fiecărei ferme. Cunoașterea mărimii producției nete este necesar să fie redată și în evidența fermei pentru a se putea acționa în direcția reducerii costurilor materiale, contabilității revenindu-i sarcina de a centraliza datele furnizate de ferme. Lunar, se face totalul cheltuielilor comune, iar pe un rînd separat suma lor cumulată de la începutul anului. Prin aceasta, se pot verifica periodic (lunar, trimestrial, semestrial, anual) înregistrările făcute în contabilitatea unității cu cele evidențiate în „Registrul pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli".

Repartizarea cheltuielilor comune pe culturi, categorii de animale, activități industriale și prestări de servicii se face la sfîrșitul anului pe bază de coeficienți calculați în raport cu cheltuielile de producție directe materiale și de muncă vie. Sumele obținute se trec în partea I, rîndul 23.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 19

V. Cheltuieli comune fermei

Documentul de înregistrare			Total cheltuieli comune	din care :											
				Cheltuieli de muncă vie comune							Cheltuieli materiale comune				
					Elemente de cheltuieli							Elelemente de cheltuieli			
Felul	Nr.	Data		Total	Retrib. muncii	Impozit fond retrib.	C.A.S.	Impozit pe terenurile agricole	Prime de asigurare	Alte chelt. de muncă vie comune	Total	Reparaţii curente şi capitale	Amortizare	Uzura obiectelor de inventar	Alte chelt. materiale comune
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		16
Plan			90 000	63 850	25 000	4 000	4 350	27 500	3 000	—	26 150	—	3 000	23 150	—
Stat de retrib.	1	31.01.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total luna ianuarie 198.			4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Stat de retrib.	2	29.02.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total luna februarie 198.			4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total cumulat			8 770	8 770	5 008	1 002	1 090			1 670					
Bon de predare, transfer, restituire	2	30.03.198.	28 650								29 650			28 650	
Stat de retrib.	3	31.03.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Notă de debitare-creditare	6	31.03.198.	1 000						1 000		1 000		1 000		
Notă de debitare-creditare	7	31.03.198.	1 000	1 000					1 000	835	29 650		1 000	28 650	
Total luna martie 198.			35 035	5 385	2 504	501	545		1 000	2 505	29 650		1 000	28 650	
Total trimestru I 198.			43 805	14 155	7 512	1 503	1 635			835					
Stat de retrib.	4	30.04.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			3 340					
Total luna aprilie 198.			4 385	4 385	2 504	501	545								
Total cumulat			48 190	18 540	10 016	2 004	2 180	11 000		835	29 650		1 000	28 650	
Notă de debitare-creditare	8	25.05.198.	11 000	11 000					1 000						
Stat de retrib.	5	31.05.198.	4 385	4 385	2 504	501	545		1 000	835					
Total luna mai 198.			15 385	15 385	2 504	501	545	11 000	1 000	4 175					
Total cumulat			63 575	33 925	12 520	2 505	2 725	11 000		835	29 650		1 000	28 650	

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 19 (continuare)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Notă debit-credit	13	30.06.198.	1 000	1 000							1 000		1 000		
Stat de retribuţie	6	30.06.198.	4 385	4 385	2 504	501	545				1 000		1 000		
Notă debit-credit	14	30.06.198.	1 000							835					
Total luna iunie 198.			6 385	5 385	2 504	501	545		1 000	5 010	30 650		2 000	28 650	
Total trimestrul II	198.	.	69 960	39 310	15 024	3 006	3 270	11 000	2 000	835					
Stat de retribuţie	7	31.07.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total luna iulie 198.			4 385	4 385	2 504	501	545	11 000	2 000	5 845	30 650		2 000	28 650	
Total cumulat			74 345	43 695	17 528	3 507	3 815			835					
Stat de retribuţie	8	31.08.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total luna august 198.			4 385	4 385	2 504	501	545	11 000	2 000	6 680	30 650		2 000	28 650	
Total cumulat			78 730	48 080	20 032	4 008	4 360		1 000						
Notă debit-credit	20	30.09.198.	1 000	1 000											
Stat de retribuţie	9	30.09.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total luna sept.	198.	.	5 385	5 385	2 504	501	545		1 000	835					
Total cumulat			84 115	53 465	22 536	4 509	4 905	11 000	3 000	7 515	30 650		2 000	28 650	
Notă debit-credit	23	25.10.198.	16 500	16 500				16 500							
Stat de retribuţie	10	21.10.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total luna octombrie	198.	.	20 885	20 885	2 504	501	545	16 500		835					
Total trimestrul III 198.			105 000	74 350	25 040	5 010	5 450	27 500	3 000	8 350	30 650		2 000	28 650	
Stat de retribuţie	11	21.11.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total luna noiembrie 198			4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total cumulat			109 385	78 735	27 544	5 511	5 995	27 500	3 000	9 185	30 650		2 000	28 650	
Notă de debit-credit	27	31.12.198.	3 350								3 350		1 000		2 350
Stat de retribuţie	12	21.12.198.	4 385	4 385	2 504	501	545			835					
Total luna decembrie 198			7 735	4 385	2 504	501	545			835	3 350		1 000		2 350
Total an 198...			117 120	83 120	30 048	6 012	6 540	27 500	3 000	10 020	34 000		3 000	28 650	2 350

Scanned with OKEN Scanner

Repartizarea cheltuielilor generale se face pe bază de coeficienți calculați distinct pentru cheltuieli cu munca vie și cheltuieli materiale.

Faptul că prin „Registrul pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli" se realizează o evidență analitică a costurilor de producție, considerăm necesar ca organizarea contabilității cheltuielilor de producție să se facă global valoric pe ferme, brigăzi de producție cu ajutorul unor fișe de cont analitic.

În aceste fișe se înregistrează costurile pe total fermă și pe aceleași elemente de cost, ca și în registrul pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli.

Lunar, se vor confrunta înregistrările din fișa de cont analitică (500.01), cu cele din evidența operativă a fermei, între care trebuie să existe o concordanță deplină.

Evidența analitică a producției se va organiza în același mod ca și cea a cheltuielilor de producție cu ajutorul contului 540 „Decontarea producției".

4.4. INFORMATICA COSTURILOR DE PRODUCȚIE ÎN UNITĂȚILE AGRICOLE

Directivele Congresului al XIII-lea al P.C.R. configurează dezvoltarea agriculturii pe baza folosirii celor mai noi cuceriri ale științei și tehnicii mondiale. Experiența o dovedit că factorii de decizie din unitățile agricole sînt confruntați în permanență cu probleme noi puse de accelerarea schimbărilor, deoarece echilibrul stabilit la un moment dat, atît în tehnologie, cît și în activitatea financiară, se modifică. Locul vechilor concepte, metode și tehnici de conducere este luat de altele noi, iar promovarea noului a devenit o dominantă, datorită relației conducător—computer.

Obținerea și deținerea de informații într-un timp util, are pentru conducere un rol de seamă. În prezent, ca și în perspectivă nu se poate concepe organizarea unui sistem informațional fără prezența calculatorului. Prezența calculatorului este dată și de criza de informare, a cărei cauză principală o constituie dezvoltarea extraordinară a științei și tehnicii, care a atras după sine și dezvoltarea corespunzătoare a informațiilor. Este cunoscut că parametrii care definesc dezvoltarea științei și tehnicii au urmat o curbă exponențială, iar capacitatea intelectuală a omului este relativ staționară. Mașinile electronice ajută la rezolvarea problemei, deoarece gama largă de specialiști ce lucrează în unități agricole ca: geneticieni, nutriționiști, chimiști, agronomi, zootehniști, economiști etc. ajung, prin obținerea și deținerea de informații, la găsirea soluțiilor optime de reducere a costurilor de producție, de creștere a productivității muncii și a eficienței economice.

Actualul mod de organizare a unităților agricole oferă posibilitatea utilizării mașinilor de calcul electronic de medie mecanizare, deoarece ele pot executa în bune condiții prelucrarea datelor, ținînd seama că activitatea agricolă se realizează dispersat teritorial. În condițiile prelucrării manuale a datelor nu pot fi înlăturate complet paralelismele, preluările repetate de date și informații, precum și prelucrarea îndelungată, fapt ce diminuează valorificarea informației în procesul decizional.

Mașinile de tip Felix fac parte din gama mașinilor specializate, sînt prevăzute cu registre de memorie, cu posibilități mari de impri-

Scanned with OKEN Scanner

mare de date cifrice și alfabetice, fiind dotate cu o gamă largă de instrucțiuni de program din care nu lipsesc cele patru operațiuni aritmetice. Fiind înzestrate cu car contabil, ele oferă posibilitatea realizării concomitente a evidenței sintetice și analitice, asigurînd concordanța între contabilitatea cronologică (prin intermediul jurnalului de înregistrare) și contabilitatea sistematică (prin fișele de cont). Apoi mașinele Felix FC 64 sînt dotate cu perforator și cititor de bandă perforată, permițînd prelucrarea automată a datelor.

Aceste dispozitive aflate în dotare generează, odată cu executarea unor lucrări de prelucrare a datelor, și transpunerea în bandă, ceea ce permite continuarea prelucrării la calculatorul electronic a informațiilor, pentru obținerea unor situații mai complexe sau tot la aceeași mașină într-o altă fază.

În fapt, fluxul de prelucrare a datelor la mașina Felix FC 64 se prezintă în figura 9.

Relevăm că mașina Felix FC 64 este destinată în afara prelucrării datelor și întocmirii documentelor primare sau rapoartelor cu sau fără memorarea rezultatelor prelucrării pe suportul tehnic bandă perforată.

Urmărirea costurilor de producție și a costului efectiv constituie un obiectiv principal al contabilității unităților agricole. Importanța care trebuie acordată informației costurilor de producție este pe deplin justificată, dacă se are în vedere faptul că în ultima instanță rezultatele economice financiare sînt hotărîte de modul cum se realizează planul costurilor de producție stabilite anticipat prin fișa tehnologică sau devizul cheltuielilor de producție.

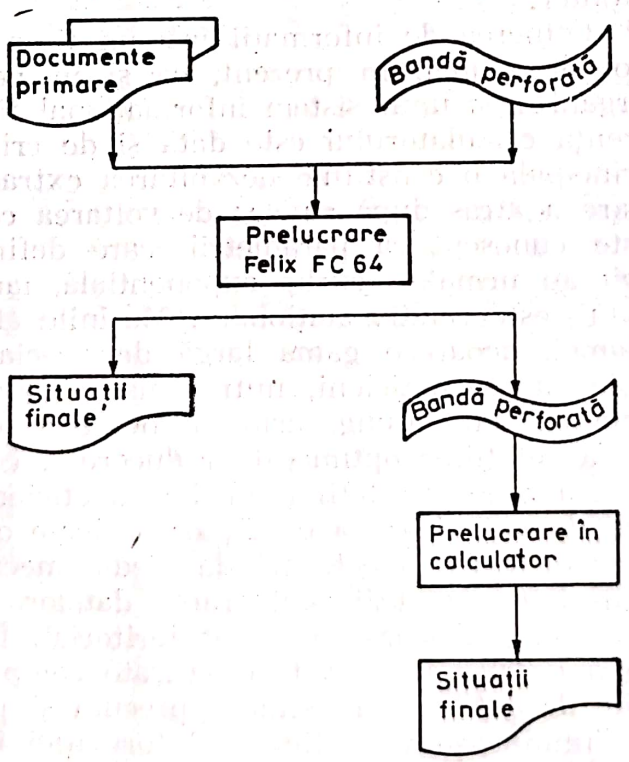


Fig. 9. Fluxul de prelucrare a datelor la mașina Felix FC64

Sistemul informatic din unitățile agricole furnizează informații prețioase pe diferite trepte de conducere a producției și acestea permit să se acționeze în direcția reducerii sistematice a costurilor de producție. Realizarea sistemului informatic a costurilor de producție solicită : analiza lucrărilor, proiectarea, programarea și verificarea acestora.

Analiza lucrărilor se efectuează în vederea cunoașterii unor elemente cum sînt : conținutul, forma, circuitul și modul de prelucrare a documentelor primare și, eventual, centralizatoare, algoritmul de calcul și modul de valorificare a informațiilor.

Proiectarea cuprinde următoarele aspecte mai importante : stabilirea indicatorilor și a conținutului lor, modul de calcul, plecîndu-se în proiectare de la lucrarea finală pe care o dorim să o obținem, precum și de particularitățile mașinii pe care o utilizăm, stabilirea precisă a ordinii indicatorilor și a legăturilor logice dintre acestea ; a grupărilor și categoriilor de totaluri și subtotaluri ce se pot executa la mașini ; dimensionarea mărimii indicatorilor în vederea stabilirii formatelor de introducere a datelor și de redare a rezultatelor calculelor ; proiectarea documentelor primare, dacă este cazul, astfel încît, acestea să conțină toate informațiile necesare pentru o prelucrare complexă, stabilirea circuitului documentelor în condițiile prelucrării mecanizate a datelor inclusiv a operațiunilor la care sînt supuse și a legăturilor dintre documentul principal, documentele influente și cele influențate ; fixarea detaliată a operațiunilor de pregătire a documentelor ce se prelucrează la mașinile de contabilizat.

Programarea lucrărilor de calcul economic a mașinilor se face ținînd seama de toate aspectele stabilite în faza de proiectare cu privire la mărimea indicatorilor, numărul lor, corelația dintre aceștia, totalurile ce trebuie obținute.

Programarea unei lucrări la mașinile Felix FC 64 este încadrată în anumite limite care nu pot fi depășite, astfel : lungimea fixă sulului mașinii de scris cu 51 cm (196 caractere), care nu permite executarea unor lucrări ce depășesc această lungime ; un număr fix al registrelor de memorie operativă (64) fapt ce limitează posibilitățile de memorare a datelor ; un număr fix de pași program (512 caractere hexazecimale), care stabilesc numărul maxim de operații elementare în care se poate descompune o lucrare, pentru a putea fi programată la aceste mașini.

Programarea la mașina Felix FC 64 se realizează parcurgînd anumite etape, ca : stabilirea secvențelor de program, care în baza algoritmilor de calcul determinați (pornind de la relațiile dintre datele înscrise) permit obținerea rezultatelor finale ale prelucrării. Aceste secvențe prezentîndu-se ca o succesiune de operații elementare vor fi interpretate cu ajutorul instrucțiunilor ; stabilirea tastelor de selectare a secvențelor programului ; stabilirea registrelor de memorie pentru redarea totalurilor și a celor intermediare de lucru ; realizarea programului ; înserarea sau încărcarea în memoria programului, corectarea erorilor de programare.

Faptul că studiul costurilor de producție cuprinde în conținutul său și informația acestora ne propunem să prezentăm realizarea evidenței cheltuielilor de producție la nivelul fermelor, în actuala formă indicată de M.A. folosind mașina de facturat contabilizat Felix FC 64. Prin programul realizat cu secvențele date se atestă posibilitatea folo-

Scanned with OKEN Scanner

sirii mașinii de facturat contabilizat Felix FC 64, care se poate utiliza în prelucrarea datelor atît la nivelul fermelor cît și al întreprinderilor. Prin programele elaborate se asigură înregistrarea exactă și la timp a operațiunilor privind determinarea costurilor de producție. Ne-am limitat la elaborarea de programe pentru următoarele poziții : partida I „Retribuții", partida a III-a „Materiale", partida a IV-a „Lucrări și servicii din afara unității", — care sînt mai semnificative, cunoscînd că pentru celelalte partizi programele sînt identice deoarece au același conținut [1], partida 14 „Producția neterminată" și Fișa contului 500 „Cheltuielile producției de bază".

Pentru partizele I, III și IV calculele se efectuează numai pe verticală, iar pentru partida 14 se fac pe orizontală.

Faptul că partizele de la unu la nouă au același format și conținut programul partizelor au patru secvențe și anume :

— una, pentru calculele curente ;

— a doua, pentru redarea automată a totalului, în cazul nostru, luna aprilie ;

— a treia pentru redarea totalului general ;

— a patra, pentru zeroizarea registrelor de memorie.

Programul lucrărilor de calcul al fișei de cont „Costurile de producție" are șase secvențe și anume :

— una, pentru calculele curente ;

— a doua, pentru redarea automată a totalului I ;

— a treia, pentru redarea automată a totalului II ;

— a patra, pentru producția principală totală ;

— a cincea, pentru redarea automată a costului de producție ;

— a șasea, pentru zeroizarea registrelor de memorie.

Programul partidei 14 „Producția neterminată", care se întocmește de regulă la sfîrșitul anului, cuprinde trei secvențe și anume :

— una, pentru calculele curente ;

— a doua, pentru producția neterminată ;

— a treia, pentru zeroizarea registrelor de memorie.

Mașina de facturat-contabilizat Felix FC 64 dispune de 16 taste de selectare a secvențelor. Pentru partizile 1—9 din registrul de execuție a bugetului de venituri și cheltuieli și a producției se atribuie următoarele *taste :* numărul „0" pentru calculele curente ; numărul „1" pentru total, în cazul nostru pentru luna aprilie, numărul „2" pentru totalul general și numărul „3" pentru golirea memoriilor.

Pentru partida 14 „Producția neterminată" se utilizează tastele : numărul „0" pentru calculele curente, numărul „1" pentru totalul producției neterminate, și numărul „2" pentru golirea memoriilor.

Pentru fișa contului 500 „Cheltuielile producției de bază" s-au atribuit tastele : numărul „0" pentru calculele curente ; numărul „1" pentru totalul I ; numărul „2" pentru totalul II ; numărul „3" pentru producția principală totală ; numărul „4" pentru costul unitar și numărul „5" pentru golirea memoriilor. Aceasta înseamnă că selectarea pentru

[1] Impozitul și contribuția la asigurările sociale pentru retribuții ; lucrări și servicii de la fermele și sectoarele întreprinderii ; amortizarea mijloacelor fixe ; alte cheltuieli materiale ; alte cheltuieli de muncă vie ; cote de cheltuieli primite etc.

Scanned with OKEN Scanner

execuția celor șase secvențe se va realiza prin acționarea tastelor 0, 1, 2, 3, 4 și 5, precum și a tastei EXEC.

Pentru *prelucrarea costurilor de producție* se impune și aceea de stabilire a S D Z-urilor și opritorilor de coloană în vederea elaborării programului, care reclamă mai întîi determinarea indicatorilor de introducere a datelor și de redare a rezultatelor, respectiv S D Z-urile.

Stabilirea S D Z-urilor se face după o analiză atentă a mărimii frecvenței indicatorului. Avînd în vedere că la acest tip de mașină, Felix FC 64, introducerea datelor numerice de calcul se face în exclusivitate de la tastatura operativă, S D Z-urile vor fi stabilite la mărimea maximă a indicatorilor plus unul pînă la trei caractere pentru asigurarea spațiilor libere între indicatori în cazul cînd operează cu valoarea lor maximă.

Pentru partida 1 „Retribuții" se vor stabili următoarele S D Z-uri :

1.0 — pentru numărul documentului de înregistrare ;
2.2 — pentru data înregistrării ;
7.0 — pentru total fermă ;
5.0 — pentru cheltuielile de aprovizionare, autocombine, irigarea culturilor, grîu, cartofi ;
6.0 — pentru tractoare și mașini agricole, îngrășăminte naturale pentru culturi de cîmp, cheltuielile comune, pentru porumb sămînță și consum.

Pentru partida „Materiale" se vor stabili următoarele SDZ-uri :

1.0 — pentru numărul documentului ;
2.2 — pentru dată ;
7.2 — pentru total fermă, adică șapte cifre pentru partea întreagă și două pentru partea zecimală ;
6.2 — pentru tractoare și mașini agricole, cheltuieli comune ;
5.2 — pentru cultura grîului ;
6.0 — pentru îngrășăminte naturale, porumb sămînță, porumb consum ;
5.0 — pentru autocamioane, irigarea culturilor, cheltuieli de aprovizionare, cartofi.

Pentru partida : „Lucrări și servicii executate de terți" se vor stabili următoarele S D Z-uri :

2.0 — pentru numărul documentului de înregistrare ;
2.2 — pentru data înregistrării ;
7.2 — pentru total fermă ;
6.0 — pentru tractoare și mașini agricole, îngrășăminte naturale la culturile de cîmp, porumb sămînță, porumb consum ;
6.2 — pentru cheltuieli comune ;
5.0 — pentru autocombine, irigarea culturilor, cheltuieli de aprovizionare, grîu, cartofi.

Pentru partida 14 „Producția neterminată" se vor stabili următoarele S D Z-uri :

4.2 — pentru costul intern de decontare (normat) ;
6.0 — pentru cantitate ;
8.2 — pentru valoare.

Pentru fișa contului 500 „Cheltuielile producției de bază" este indicat a se folosi un singur S D Z a cărui mărime va fi de 7.2.

Scanned with OKEN Scanner

Ținînd seama de mărimea S D Z-urilor fixate se va proceda în continuare la stabilirea opritorilor de coloană. În principiu, pentru fiecare coloană, opritorul se fixează la limita din stînga a coloanei respective.

Pentru partizile I „Retribuții", III „Materiale", IV „Lucrări și servicii din afara unității" și pentru fișa contului 500 „Cheltuielile producției de bază" se vor fixa doi stopi de tabulare necesari pentru a înscrie datele de identificare, iar pentru partida 14 „Producția neterminată" sînt necesari trei stopuri de tabulare pentru denumirea culturii și unul pentru unitatea de măsură.

O altă problemă în utilizarea mașinii Felix FC 64 este aceea de stabilire a registrelor de memorare. Pentru partizile : I „Retribuții", III „Materiale" și IV „Lucrări și servicii din afara unității" este indicat a se folosi nouă registre de memorare : M_1 — pentru total fermă, M_2 — pentru tractoare și mașini agricole ; M_3 — pentru autocombine ; M_4 — pentru irigarea culturilor ; M_5 — pentru cheltuielile comune ; M_6 — pentru grîu ; M_7 — pentru porumb sămînță ; M_8 — pentru porumb consum și M_9 — pentru cartofi.

Pentru fișa contului 500 „Cheltuielile producției de bază" se vor folosi treisprezece registre de memorie, care pot fi repartizate astfel : M_1 — pentru total II la cartofi ; M_2 — pentru total II la porumb sămînță ; M_3 — pentru porumb consum ; M_4 — pentru grîu ; M_5 — pentru memorie auxiliară cu scopul obținerii totalurilor ; M_6 — pentru valoarea producției secundare și a producției neterminate la 31. XII la grîu ; M_7 — pentru consum porumb ; M_8 — pentru porumb sămînță ; M_9 — pentru cartofi ; M_{10} — pentru producția principală la grîu ; M_{11} — pentru porumb consum ; M_{12} — pentru porumb sămînță și M_{13} — pentru cartofi.

Realizarea programului face necesară folosirea unor instrucțiuni corespunzătoare schemelor de prelucrare din cadrul secvențelor. La mașinile Felix FC 64 încărcarea programului în memoria operativă se face direct de la tastatura operativă, caracter cu caracter corespunzător instrucțiunilor secvențelor după ce în prealabil a fost acționată tasta PRG.

Înainte de a trece la executarea lucrărilor cu date cifrice se verifică dacă instrucțiunile din secvențele lucrărilor au fost înserate sau introduse corect. Pentru aceasta vor fi selectate pe rînd secvențele cu ajutorul tastelor corespunzătoare de la tastura operativă, urmate de acționarea tastei LIST. În acest fel vor apare imprimate pe hîrtie cu ajutorul mașinii de scris caracterele instrucțiunilor ce compun secvențele de program și astfel vor fi depistate și corectate erorile de programare, care pot consta în : înlocuirea caracterelor greșite ale unor instrucțiuni cu cele corecte ; anularea unor caractere ale unor instrucțiuni a căror prezență în program nu este necesară ; introducerea secvențială a unor caractere, ale unor instrucțiuni omise și a căror prezență în program este absolut obligatorie.

Pentru corectarea la mașina Felix FC 64 se va proceda la selectarea și listarea secvenței în care urmează să se producă modificări. Prin acționarea tastei LIST începe listarea automată a caracterelor secvenței.

Înainte de a ajunge la caracterul sau caracterele greșite se apasă pe tasta PRG pentru a întrerupe listarea automată. În continuare se apasă pe tasta LIST pînă se ajunge la caracterul greșit, în locul căruia

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 20

Partida 1—Retribuţii

1. Listarea secvenţelor de program :

f70f51fdef8dfc05e100fc05e220fc0f8dfde05e70c09fa0fc05e600c98fa0fc05e50c07fa0fc05e500c06fa0fc05e505e60fc05e600c05fa0fc05e600c04fa0fc05e60c03fa0fc05e600c02fa0fc05e50c01fa0feef94f31f8f

f71fdef8dfec099e70fc0c089e60fc0c079e50fc0c069e50fc05e505e60fc0c059e60ffc0c049e60fc0c039e60fc0c029e60fc0c019e50feef8f

f72fdef8dfdef985e70f99fd1f985e60f99fd1f985e50f99fd1f985e50f99fd15e505e70fc0f985e60f99fd1f985e60f99fd1f9855e60f99fd1f9855e60f99fd1f985e50f99fd1feef8f

f73fdefdec09f51f1f87f93f32f94f31f52f98fd1fd1fd1f99feef8f

. Execuţia programului :

Documentul de înregistrare	Explicaţii	Total fermă	Tractoare	Auto comb.	Irigare	Ch. apr.	Ing. nat.	Chelt. comune	Grîu	Porumb s-ţă.	Porumb consum	Cartofi
.00	Plan anual	853 000	87 000	8 000	15 000			143 000	102 000	155 000	59 000	76 000
.00	Total martie 1983	158 320	34 921	10 020	7 900			18 206	4 814	21 521	21 151	12 746
L.P. 6 15.04	Listă plată ch. I zilieri	10 956						7 305			1 888	
L.P. 7 30.04	Listă plată ch. II zilieri	14 245						4 214	2 170	1 006	865	
L.P. 8 30.04	Listă plată zilieri construct.	10 615						10 615				
S.P. 4 30.04	Stat plată T.E.S.A.	6 562						6 562				
S.P. 5 30.04	Stat plată muncitori	41 615	1 615						6 483	9 150	7 249	
L.P. 9 30.04	Listă de plată pentru irigaţii	4 079										
	Total aprilie 1983	246 392	36 536	10 020	7 900			46 902	13 467	31 677	31 153	12 746
	Total general 31. XII	1 254 074*	132 682*	50 100*	54 903*			238 634*	67 339*	158 385*	198 862*	63 730*

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 21

Partida III — Materiale

1. Listarea secvenţelor de program :
   f70f51fdef8dfc05e10fc05e22fc0f8dfde5e72c09fa0fc05e62c08fa0fc05e50c07fa0fc05e50c06fa0fc05
   505e60fc05e62c05f
   a0fc05e52c04fa0fc05e6 ;0c03fa0fc05e60c02fa0fc05e50c01fa0feef94f31f8f
   f71fdef8dfec099e72fc0c089e62fc0c079e50fc0c069e50fc05e505e600fc0c059e62fc0c049e52fc0c039
   e60fc0c029e60fc0c0
   19e50feef8f
   f72fdef8dfdef985e72f99fd1f985e62f99fd1f985e50f99fd1f985e50f99fd15e505e60fc0f985e62f99
   fd1f985e52f99fd1f985e
   60f99fd1f985e60f99fd1f985e50f99fd1feef8f
   f73fdefdec09f51f1f87f93f32f94f31f52f98fd1fd1fd1f99eef8f
2. Execuţia programului :

Documente de înregistrare	Explicaţii	Total fermă	Tractoare şi maşini	Auto comb.	Irig. cult.	Ch. apr.	Ing. nat.	Chelt. comune	Grîu	Porumb s-ţă	Porumb consum	Cartofi
	Plan anual	1 238 000.00	200 000.00	120 000	44 000			190 000.00	162 000.00	77 000	77 000	33 000
.00	Total martie	247 775.54	40 107.30					10 981.00	26 683.50			
B.E. 30.04	Consum mat. fermă	417 171.17	22 502.70		43 803			6 376.60	16 629.50	30 439	54 031	
B.E. 30.04	Obiecte de inventar	1 350.00	.00					1 350.00				
	Total aprilie	666 296.71	62 610.00		43 803			18 707.60	43 313.00	30 439	54 031	
	Total general la 31.XII	781.511.70*	170 809.00*	53 323*	56 410*			40 433.00*	53 053.00*	68 740*	73 598*	44879*

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 22

Partida IV — Lucrări şi servicii executate de terţi

1. Listarea secvenţelor de program :

f70f51fdef8dfc05e20fc05e22fc0f8dfde5e72c09fa0fc055e60c08fa0fc05e50c07fa0fc05e50c06fa0fc05e505e60fc05e62c05fa0fc05e50c04fa0fc05e60c03fa0 fc05e60c02 fa0fc05e50c01fa0feef94f31f8f

f71fdef8dfdec099e72fc0c089e60fc0c079e50fc0c069e50fc05e505e60fc0c059e62fc0c049e50fc0c039e60fc0c029e60fc0c019e50feef8f

f72fdef8dfdef985e72f99fd1f985e60f99fd1f985e50f99fd1f99855e50ff99fd15e505c60fc0f985e62f99fd1f985e50f99fd1f985e60f99fd1f985e60f99fd1f985e50f99fd1fee f8f

f73fdefdec09f51f1f87f93f32f94f31f52f98fd1fd1fd1f99feef8f

2. Execuţia programului :

Documentul de înregistrare	Explicaţii	Total fermă	Tract. şi maş.	Auto comb.	Irig.cult.	Ch. apr.	Ing. nat.	Chelt. comune	Grîu	Porumb s-ţă.	Porumb consum	Cartofi
.00	Total anual	917 000.00	260 000		113 000	90 000		.00	20 000	10 000	22 000	10 000
.00	Total martie	107 345.00	47 340					43 400.00				
N.J. 82 15.04	Fact. 30 494 transport cartofi	3 315.00						.00				3 315
N.J. 92 15.04	Fact. 430 energie electrică	652.50						652.50				
N.J. 97 30.04	Fact. 73 transport S.M.A. Ciurea	1 500.00						.00				1 500
N.J. 98 30.04	Fact. 10 982 transport I.T.S.A.I.A.	1 437.00						.00				
N.J. 99 30.04	Fact. 10 983 transport I.T.S.A.I.A.	5 908.00						.00				4 815
	Total aprilie	120 157.50	47 340					44 052.50				
	Total general 31.XII	871 854.74*	213 516*	314 561*	49 484*			101 649.00*	19 652*	8 730	20 905*	9023*

Scanned with OKEN Scanner

se tastează de la tastatura operativă caracterele corecte. În scopul alegerii unor caractere a căror prezență în program nu este necesară, se procedează similar ca la selectarea unor caractere greșite cu deosebirea că atunci cînd se ajunge în dreptul caracterelor respective ele se șterg cu ajutorul tastei zero.

Pentru introducerea de caractere suplimentare intervine în plus tasta INS care va fi apăsată de un număr de ori corespunzător cu numărul caracterelor suplimentare ce se vor introduce, apoi se testează caracterele suplimentare unul cîte unul de la tastatura operativă. Declanșarea listării restului de caractere ale instrucțiunilor din secvență în toate cazurile se va face printr-o nouă apăsare a tastei PRG.

Executarea lucrării are loc după corectarea erorilor de programare și este redată prin date cifrice. Modul de operare pentru secvențe este următorul : se introduce formularul pe roloul de cauciuc al mașinii de scris și se fixează opritorii de coloană, se apasă pe tasta 3 (trei), pentru partizile I, III și IV ; pe tasta 2 (doi), pentru partida 14 și pe tasta 5 (cinci) pentru fișa contului 500 „Cheltuielile producției de bază", urmată de tasta EXEC — pentru golirea memoriilor ; se apasă tasta cu cifra „0" urmată de tasta EXEC ; se scriu de la mașina de scris datele de identificare ; se acționează tasta TAB, pentru ieșirea din starea de STOP PROGRAM ; se introduc, pe rînd, sumele reprezentînd cheltuielile efectuate de fermă. Culegerea datelor cifrice se realizează cu ajutorul tastaturii cifrice și a tastei 4 de la tastatura operativă.

Pentru partizile I, III și IV pentru selectarea secvenței se va apăsa tasta „1" împreună cu tasta EXEC, iar mașina va reda în mod automat „Total aprilie", după care se apasă tasta „2" EXEC pentru redarea sau obținerea totalului general.

Pentru partida 14 „Producția neterminată", după apăsarea tastei „0" urmează apăsarea tastei „1" succedată de tasta EXEC.

În fișa contului 500 „Cheltuielile producției de bază" apăsarea tastei „1" EXEC va reda în mod automat TOTAL I ; tasta „2" EXEC va

Tabelul 23

Partida 14 — Producția neterminată la sfîrșitul lunii decembrie 198.

1. Listarea secvențelor de program :
   f70f51fdef8dfdef8dfde5e42fc05e60fc03e82feef94f31f8f
   f71fdef8dfdefde5e60f985e60f99fd1f985e82f99fd1feef9f
   f72fdefdefdea2c018c028f98fd1fd1fd1f99feef8f
2. Execuția programului :

Denumirea culturilor	U/M	Preț intern	Cantitate	Valoare
Grîu de toamnă	Ha	2 502.00	225	562 950.00
Porumb sămînță	Ha	700.00	50	35 000.00
Porum consum	Ha	666.60	87	57 994.20
Cartofi	Ha	460.00	10	4 600.00
Diverse culturi	—	—	—	178 455.00
Total prod. neterminată	—	—	—	839 000.00*

reda TOTAL II ; tasta „3“ EXEC — pentru producția principală, iar tasta „4“ EXEC va reda costul producției.

În continuare, prezentăm descrierea programului, respectiv, de listare a secvențelor de program și execuția programului astfel :

— partida I „Retribuții“, tabelul 20 ;
— partida III „Materiale“, tabelul 21 ;
— partida IV „Lucrări și servicii executate de terți“, tabelul 22 ;
— partida XIV „Producția neterminată“, tabelul 23 ;
— fișa contului 500 „Cheltuielile de producție“, tabelul 24.

Tabelul 24

Lista costului de producție

1. Listarea secvențelor de program :
f70f51fdef8dfde5e72c058c04fa0fc05e72c058c03fa0fc05e72c058c02fa0fc05e72c058c01fa0feef94
f31f8f
f71fdef8dfdec049e72fc0c039e72fc0c029e72fc0c019e72feef8f
f72fdef8dfde5e72c058c06fa0fc05e72c058c07fa0fc05e72c058c08fa0fc05e72c058c09fa0feef8f
f74fdef8dfdec049c0692c1094f98e8e72fc0c039c0792c119438feef8f
f75fdefdec13f51f1f87f93f32f94f31f52fd1fd1fd1feef8f
2. Execuția programului :

Explicații	Grîu	Porumb consum	Porumb sămînță	Cartofi
Retribuții	67 339.00	198 862.00	158 385.00	63 730.00
Impozit și C.A.S.	17 804.00	52 579.00	41 877.00	16 850.00
Materiale	53 053.00	73 598.00	68 740.00	44 879.00
Lucrări din afara unității	19 652.00	8 730.00	20 905.00	9 023.00
Amortizarea mijloacelor fixe	25 000.00	35 000.00	35 000.00	8 000.00
Lucrări cu tractoare și mașini	101 607.00	91 016.00	30 705.00	13 800.00
Autocombine	80 232.00	89 861.00	40 230.00	9 211.00
Irigarea culturilor	.00	82 000.00	.00	20 000.00
Total I	364 687.00	631 646.00	395 842.00	185 493.00
Produse din anul de plan consumate	128 000.00	.00	.00	.00
Total I	492 687.00	631 646.00	395 842.00	185 493.00
Cheltuieli de aprovizionare	32 000.00	40 000.00	39 000.00	23 000.00
Cheltuieli indirecte	90 000.00	136 000.00	20 000.00	100 000.00
Producție neterminată la 1. I	374 000.00	58 000.00	25 000.00	4 000.00
Total II	988 687.00	865 646.00	479 842.00	312 493.00
Producție neterminată la 31. XII	563 000.00	58 000.00	35 000.00	4 600.00
Valoarea producției secundare	26 000.00	80 000.00	44 000.00	.00
Producția principală totală	187.00	515.00	187.00	327.00
Costul unitar per tonă	2 137.36	1 412.90	2 143.54	941.56

Mașina Felix FC 64 poate fi folosită cu rezultate bune, în întocmirea unor documente primare și în special a celor ce solicită calcule multiple, ca : facturi, liste de inventar, liste de avans și state de retribuție, balanțe de verificare analitice și sintetice, situația livrărilor la export, situația decontărilor produselor cu fermele etc. Deci, mașina Felix FC 64 poate fi utilizată și în contabilitatea analitică a materialelor, produselor, livrărilor, în lucrările de postcalcul, a animalelor de producție și reproducție, a animalelor tinere și la îngrășat etc.

Scanned with OKEN Scanner

4.5. OBIECTIVELE ȘI TREPTELE ANALIZEI COSTURILOR DE PRODUCȚIE ÎN UNITĂȚILE AGRICOLE

Studiul costurilor de producție cuprinde în conținutul său și analiza cheltuielilor de producție, care se efectuează în scopul cunoașterii rezultatelor și a factorilor ce influențează creșterea economică a unităților agricole. Numai cunoscînd factorii de influență și de creștere a eficienței economice se va putea modela și previziona un plan al costurilor de producție la nivelul fiecărei trepte de producție și pe fiecare produs în parte care, în același timp, asigură și întărirea autogestiunii economico-financiare. Orice decizie din partea conducerii unităților economice cere studierea sub toate aspectele a rezultatelor utilizării resurselor umane, materiale și financiare, în scopul descoperirii și folosirii de noi posibilități de dezvoltare și de perfecționare a activităților economice în decursul unei perioade de timp, ceea ce în fapt constituie obiectul analizei costurilor de producție. Pe baza acestor constatări putem afirma că obiectul analizei costurilor de producție *îl formează producția agricolă, ca un proces de muncă, ca un rezultat al interacțiunii elementelor acestui proces* (muncă, mijloace de muncă și obiectele muncii), *precum și a proceselor tehnice, organizatorice și social-economice care au loc în unitățile agricole* și care în urma cercetării se materializează în descoperirea și mobilizarea rezervelor interne.

Rezervele interne nu sînt altceva decît acele resurse de mărire și de îmbunătățire a producției agricole. Ele derivă din posibilitățile de perfecționare a tehnicii și tehnologiei agricole, de reducere a gradului de utilizare a forței de muncă, de mărire a productivității muncii, de micșorare a consumurilor de valori pe unitate de produs, de sporire a rentabilității etc. Rezervele interne sînt posibilitățile unităților agricole izvorîte din modul de folosire a resurselor umane, materiale și financiare.

O deosebită importanță pentru orientarea analizei costurilor de producție, în vederea descoperirii și mobilizării rezervelor interne, prezintă gruparea acestora după următoarele criterii :

a) După caracterul lor :

— rezerve ce privesc folosirea mai eficientă a forțelor de producție, a metodelor științifice ;

— rezerve ce privesc înlăturarea pierderilor și a cheltuielilor neeconomicoase.

b) După timpul în care rezervele se pot mobiliza și transforma în efect :

— rezerve curente ;

— rezerve de perspectivă.

c) După procesul de mobilizare a rezervelor ;

— rezerve mobilizate — folosite ;

— rezerve nemobilizate — nefolosite ;

— rezerve probabile — latente.

d) După sfera de formare și folosire a rezervelor :

— rezerve ce se formează și mobilizează la locul de muncă ;

— rezerve în cadrul fermei sau sectorului de servire ;

— rezerve la nivelul unității (I.A.S., C.A.P., A.E.I. și S.M.A.).

e) După criteriul de comparație al rezervelor :

Scanned with OKEN Scanner

— rezerve în raport de plan ;

— rezerve în raport de perioada precedentă ;

— rezerve în raport de alte unități agricole din țară și de plan mondial.

Rolul analizei costurilor de producție se manifestă în primul rînd prin aceea că ea contribuie la descoperirea sectoarelor, locurilor unde este frînată obținerea unui efect economic mai mare. Efectul economic se poate sesiza prin compararea costului efectiv cu cel planificat (normat) sau, chiar, confruntat cu a altor unități agricole similare. În acest mod se manifestă funcția analizei de semnalizare a locului unde trebuie îndreptată, mai întîi de toate, atenția unității agricole. Odată cu semnalizarea locului, prin analiza costurilor se definesc și principalii factori care au determinat situația dată și se conturează căile principale de acționare pentru îmbunătățirea ei.

Un alt scop important al analizei costurilor de producție îl constituie contribuția sa la respectarea și consolidarea autogestiunii economico-financiare. Prin ea se vizează : acoperirea costurilor de producție și a cheltuielilor de circulație ; restituirea sumelor avansate de către societate, prin vărsarea unei părți din amortizarea mijloacelor fixe ; asigurarea autofinanțării propriei dezvoltări pe seama fondului de dezvoltare, a fondului de mijloace circulante și a fondului de părți sociale ; realizarea cointeresării materiale a oamenilor muncii pe seama fondului pentru construcții de locuințe și alte investiții sociale, precum și a fondului pentru acțiuni sociale. Cointeresarea materială se poate înfăptui și pe seama fondului de participare a oamenilor muncii la realizarea producției, a beneficiilor și la împărțirea beneficiilor ; participarea la constituirea resurselor generale ale societății prin prelevări pentru societate și vărsăminte la bugetul statului.

Folosind trăsăturile și cerințele metodei materialist-dialectice în analiza costurilor de producție ajungem la fixarea căilor de cunoaștere, care se reunesc într-un tot unitar și compun metoda, cu următoarele trepte științifice :

— compararea indicatorului cost de producție ;

— descompunerea indicatorului cost de producție ;

— stabilirea influenței diferiților factori asupra mărimii indicatorului cost de producție ;

— generalizarea rezultatelor analizei indicatorului cost de producție.

Să examinăm pe rînd conținutul fiecărei trepte folosite în analiza costurilor de producție.

4.5.1. COMPARAREA INDICATORULUI COST DE PRODUCȚIE

Această treaptă de cunoaștere în analiza costului de producție permite obținerea unei caracteristici calitative, deoarece oferă mărimea abaterilor efective față de datele comparate, care pot fi cele de plan sau de la alte baze de referință. Compararea costului de producție efectiv cu cel de plan normat, standard are o largă aplicare în economia unităților agricole. Condiția necesară aplicării comparabilității o constituie omogenitatea lui, ca sferă de aplicare, în timp și în spațiu.

Scanned with OKEN Scanner

În practica unităților agricole se folosește compararea costului efectiv sau de plan între întreprinderile agricole de stat și cooperativele agricole de producție. Dar pentru a aplica această treaptă de cunoaștere, se cere o omogenizare a conținutului costului de producție între cele două tipuri de unități agricole, prin eliminarea din structura costurilor de producție din unitățile agricole cooperatiste a impozitului pe terenurile agricole, a impozitelor pe veniturile din activitățile industriale, a primelor de asigurare plătite de A.D.A.S., a contribuției la fondul de pensii și asigurări sociale, a alocațiilor de stat pentru copii etc., folosind în acest scop diferite procedee și tehnici de calcul. Numai înlăturînd aceste perturbații, care pot fi de ordin metodologic, financiar și material, se poate folosi comparabilitatea costului efectiv cu cel de plan.

În genere, abaterile cu caracter metodologic sînt date de structura diferită a costurilor de producție care s-au fixat prin regulile de bază privind planificarea și contabilitatea costurilor de producție pentru unitățile agricole de stat și cooperatiste[1]. Abaterile cu caracter financiar sînt date de prețuri, tarife, taxe folosite, iar cele de ordin material provin din deosebirile existente în realizarea tehnologiei de producție (gradul de mecanizare, chimizare, irigare etc.).

După modul în care se mai efectuează comparațiile, ele pot fi : în timp, spațiu, mixte și cu caracter special.

Comparația în timp redă dinamica costului de producție, ritmul schimbărilor care s-au produs într-o perioadă dată, față de perioadele anterioare. Prin ea se permite cunoașterea a ceea ce este permanent, caracteristic, specific în producție și respectiv în structura costurilor de producție. Comparațiile în timp se fac între datele din planul curent și cele din planul pe perioadele precedente sau viitoare ; între datele efective curente și cele ale unei perioade sau ale mai multor perioade anterioare.

Comparația în spațiu a cîștigat, în ultimul timp, o importanță de seamă. Prin acest procedeu unitățile agricole, indiferent de forma de proprietate, își pot confrunta rezultatele obținute, contribuind astfel la generalizarea experienței. Într-un cuvînt, comparația în spațiu, în cazul nostru a costurilor de producție, conduce la accelerarea procesului de echilibrare pe un plan superior, întrucît experiența unei întreprinderi cu rezultate bune poate fi preluată și de unități cu rezultate mai puțin bune.

Analize comparative se folosesc frecvent în documentele de partid pentru a pune în valoare rezervele interne, care în final vizează perfecționarea activității economice. Încă de la Plenara C.C. al P.C.R. din decembrie 1966, tovarășul Nicolae Ceaușescu, secretar general al P.C.R., atrăgea atenția că trebuie să se treacă, în cercetarea economică, de la simplele comparații cu trecutul, la ample comparații în spațiu, indicînd chiar punerea față în față a realizărilor noastre cu cele de pe plan mondial. Se consideră că numai comparațiile în spațiu pot conduce la creșterea eficienței economice, astfel încît costurile de muncă socială să se materializeze într-o producție maximă și de calitate supe-

[1] Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor producției în unitățile agricole de stat, 1984 ; Reguli de bază nr. 117 000 pentru calcularea costurilor de producție în unitățile agricole cooperatiste, 1983.

Scanned with OKEN Scanner

rioară, eliminîndu-se pierderile sau cheltuielile neproductive. Comparațiile în spațiu pot cuprinde costurile de producție la 1.000 lei producție marfă, costurile la 1 000 lei venituri, costurile materiale, costurile de muncă vie, costurile pe fiecare produs, cultură, categorie și specie de animale etc., între unitățile agricole de stat, între unitățile de stat și unitățile agricole cooperatiste (C.A.P. și A.E.I.) și între unitățile agricole cooperatiste. Se poate recurge chiar la comparații interne în cadrul aceleiași unități agricole, respectiv între ferme, sectoare, secții, brigăzi etc.

O altă formă a comparațiilor sînt și cele *speciale,* în care comparațiile intervin în primul rînd cu planul, fără a interveni comparațiile în timp și spațiu. Comparațiile cu planul privind costurile de producție pot îmbrăca două variante :

— comparațiile cu planul inițial ;
— comparațiile cu planul actualizat.

Ambele analize pun în evidență diferite rezerve interne existente în activitatea economică a unităților agricole.

4.5.2. DESCOMPUNEREA INDICATORULUI COST DE PRODUCȚIE

Descompunerea indicatorului cost de producție în elementele componente și a factorilor complecși în factori primari este, în esență, o metodă deductivă de cercetare, de la general la particular, de la întreg la parte. Descompunerea are maniera de a asigura profunzimea studierii costurilor de producție, de a constitui un suport concret al analizei faptelor și localizării rezultatelor și cauzelor în timp și în spațiu. În general, descompunerea costului de producție se va face pe articole de calculație, ca : retribuții, impozitul și contribuția la asigurările sociale pentru retribuții, materiale, lucrări și servicii, amortizare, alte costuri materiale, alte costuri de muncă vie, cota de desecări, animale tinere și la îngrășat cumpărate, animale adulte reformate, produse din producție proprie consumate, tractoare și mașini tractate, autocombine pentru cereale și semințe, mijloace de transport, îngrășăminte naturale la culturile de cîmp, irigații, cheltuieli de aprovizionare, costuri indirecte (comune și generale). Această descompunere are o deosebită importanță în procesul cunoașterii costurilor de producție, deoarece nivelul articolelor de calculație are menirea de a evidenția, mai întîi, ponderea deținută de fiecare articol în totalul costurilor de producție, cît și contribuția la reducerea sau creșterea față de plan a consumațiunilor de valori. Analiza fiecărui articol de calculație trebuie privită într-o strînsă legătură cu natura cauzelor care determină modificarea, precum și efectul final al fiecărui element de cost, ținînd seama de volumul producției agricole obținute. Se poate determina gradul de reacție a fiecărui articol de cost față de volumul producției agricole fizice.

4.5.3. STABILIREA INFLUENȚEI DIFERIȚILOR FACTORI ASUPRA MĂRIMII INDICATORULUI COST DE PRODUCȚIE

Analiza costului de producție constituie o problemă centrală și ea cere cunoașterea factorilor și a influențelor, precum și determinarea, concretizarea legăturilor cauzale și comensurarea acțiunii fiecărui factor sau element de cost.

Scanned with OKEN Scanner

Costul de producție este influențat de un anumit număr de factori care pot fi grupați în principali și secundari, în esențiali și neesențiali. Unii factori conduc la cuantificare sigură a rezervelor interne, iar alții la cuantificarea aproximativă a acestora. Alături de factorii principali și secundari în economia unităților agricole pot acționa și unii factori accidentali, a căror influență poate înrîuri costurile de producție.

Pentru a cuantifica influențele factorilor asupra costului unitar, sau asupra costurilor totale de producție, se folosesc diverse procedee de calcul. În genere metoda substituirilor în lanț se întrebuințează în cazurile în care asupra costului de producție analizat își exercită influența cîțiva factori și, ca atare, este necesar să se stabilească modul în care fiecare din acești factori a influențat rezultatul final. Măsurarea gradului de influență a fiecărui factor se face prin excluderea succesivă a influenței fiecărui factor asupra rezultatului final.

Vom ilustra această metodă de analiză cu ajutorul următorului exemplu (tab. 25).

Tabelul 25

Variația costurilor materiale pe perioada raportată în comparație cu planul

Felul materialului	Plan			Efectiv			Devierea sumei costurilor față de plan (depășiri + economii —)
	Cantitate în kg	Prețul unitar	Total lei	Cantitate în kg	Prețul unitar	Total lei	
Sortul A	8 000	10	80 000	8 600	11	94 600	+ 14 600
Sortul B	12 000	13	156 000	12 400	12	148 800	— 7 200
Total	20 000	—	236 000	21 000	—	213 400	+ 7 400

Din cifrele cuprinse în acest tabel reiese că suma costurilor efective pentru materiale depășește cifra planificată cu 7 400 lei. Cauzele care au determinat această depășire față de plan sînt :

— modificarea cantităților de materiale consumate ;
— modificarea prețurilor unitare ale materialelor.

La sortul „A“ se remarcă o majorare a cantității și o creștere a prețului față de plan, iar la sortul „B“ cantitatea consemnată este mai mare decît cea planificată, în timp ce prețul efectiv este mai mic decît cel planificat.

Suma costurilor de producție, atît a celor planificate, cît și a celor efective, pentru fiecare fel de material în parte, depinde de cantitatea de materiale consumată și de prețul pe 1 kg. Această influență poate fi exprimată prin următoarea relație :

$$\Sigma\ Cm = Q \cdot p, \qquad (40)$$

în care :

ΣCm reprezintă suma costurilor de producție materiale ;
Q — cantitatea de materiale consumată ;
p — prețul a 1 kg de materiale.

Scanned with OKEN Scanner

Înlocuind în relația de mai sus anumite valori, se obțin sume diferite de costuri (C) și anume :

1. $\Sigma Cm1 = Q_0 \cdot p_0$ — ambele mărimi sînt cele planificate ;
2. $\Sigma Cm2 = Q1 \cdot p_0$ — cantitatea este cea efectivă, iar prețul cel planificat ;
3. $\Sigma Cm3 = Q_1 \cdot {}_1p_1$ — ambele mărimi sînt cele efective.

Înlocuind în exemplul de mai sus indicativele alfabetice prin cifre, obținem pentru sortul A :

1. $\Sigma cm_1 = Q_0 \cdot p_0 = 8\,000 \cdot 10 = 80\,000$ lei
2. $\Sigma cm_2 = Q_1 \cdot p_0 = 8\,600 \cdot 10 = 86\,000$ lei
3. $\Sigma cm_3 = Q_1 \cdot p_1 = 8\,600 \cdot 11 = 94\,600$ lei

Fiecare din aceste calcule se deosebește de cel precedent numai printr-un termen. Ca urmare a modificării acestui termen se modifică și suma costurilor de producție și anume : în calculul 2, suma costurilor de producție s-a modificat în comparație cu calculul nr. 1 numai datorită cantității de materiale consumate, întrucît în ambele cazuri prețul pe un 1 kg rămîne același. Suma depășirii de costuri reprezintă :

$$\Sigma cm_2 - \Sigma cm_1 = 86\,000 - 80\,000 = +6\,000 \text{ lei}$$

La același rezultat se ajunge înmulțind cantitatea de materiale consumată peste plan la sortul respectiv cu prețul planificat al unui kg :

$$600.10 = 6\,000 \text{ lei}$$

În calculul nr. 3, suma costurilor de producție s-a schimbat în comparație cu calculul nr. 2, datorită prețurilor unitare, deoarece în ambele cazuri cantitatea de materiale este identică, suma depășirii costurilor va fi în acest caz egală cu :

$$\Sigma cm_3 - \Sigma cm_2 = 94\,600 - 86\,000 = 8\,600 \text{ lei}$$

La același rezultat se ajunge înmulțind cantitatea de materiale efectiv consumată cu diferența dintre prețul efectiv și cel planificat al unui kg de materiale. Depășirea prețului unitar față de plan reprezintă 1 leu. Suma cu care s-au scumpit materialele în urma modificării prețurilor este de :

$$8\,600 \cdot 1 = 8\,600 \text{ lei}$$

Suma totală a depășirii față de plan va fi de :

$$6\,000 + 8\,600 = 14\,600 \text{ lei}$$

După aceeași metodă se poate calcula influența cantității și prețului asupra costului de materiale la sortul „B". Rezultatul general al variației costului de materiale și influența fiecărui factor în parte reiese reiese din tabelul 26.

În afară de procedeul substituirii, în stabilirea influenței diferiților factori asupra indicatorului costului de producție, se mai pot folosi și alte procedee, după caz : cercetările operaționale, analiza input-

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 26

Variația sumei costurilor pentru materiale

Felul materialului	Suma costurilor față de diferite valori ale lui C			Mărimea totală a devierii	Din care datorită modificării:	
	C_1	C_2	C_3	C_3-C_1	Cantităților C_2-C_1	Prețului C_3-C_2
Sortul A	80 000	86 000	94 600	+ 14 600	+ 6 000	+ 8 600
Sortul B	156 000	161 200	148 800	— 7 200	+ 5 200	— 12 400
Total	236 000	247 200	243 400	+ 7 400	+ 11 200	— 3 800

autput, calculul corelației, tehnica graficelor, simularea etc. În general procedeul cel mai des folosit este al substituirii.

4.5.4. GENERALIZAREA REZULTATELOR ANALIZEI INDICATORULUI COST DE PRODUCȚIE

Munca de analiză a indicatorului cost de producție se poate considera terminată numai atunci cînd pe baza materialului analizei s-au tras concluzii și s-au făcut propunerile necesare.

Concluziile și propunerile se fac în genere la nivelul biroului contabilitate financiar după ce s-au identificat cauzele și factorii ce au influențat costul de producție planificat, optim. Generalizarea rezultatelor analizei constă în arătarea căilor și metodelor pentru înlăturarea deficiențelor și în folosirea acelor rezerve interne care să conducă la reducerea costurilor de producție, în mod deosebit a cheltuielilor de producție materiale, și de maximizare a producției. Propunerile vor fi concrete.

Pentru toate tipurile de unități agricole s-a considerat să se întocmească anual și periodic dări de seamă referitoare la costurile de producție, care vor fi însoțite de un raport explicativ. Ele trebuie să cuprindă informații cu privire la factorii care au influențat oscilațiile valorice asupra costurilor de producție, cum sînt economii sau depășiri ale normelor de consum și cauzele care le-au determinat ; utilizarea fondului funciar ; folosirea efectivelor de animale și a capacităților de producție ; realizarea productivității muncii ; a planurilor de reparații capitale, curente și revizii tehnice ; îndeplinirea planului de cheltuieli administrativ-gospodărești etc.

4.6. ANALIZA COSTULUI PE UNITATE DE PRODUS

Pentru fiecare produs stabilirea gradului de realizare a costului de producție unitar se face cu ajutorul relației :

$$i^c_{1/0} = \frac{c_1}{c_0} \cdot 100, \qquad (41)$$

în care :

$i^{f}_{i/0}$ reprezintă indicele de îndeplinire a planului costului de producție unitar ;

c_1 — costul de producție unitar efectiv ;

c_0 — costul de producție unitar planificat ;

Introducînd în relația (41) datele din tabelul 27, întocmit pe baza partidei I din „Registrul pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli" al fermei vegetale culturi de cîmp, avem imaginea modului în care a fost îndeplinit planul la acest indicator, astfel :

— la porumbul boabe costul de producție planificat a fost depășit cu 2,7% (102,7% — 100 = +2,7%), ceea ce reprezintă un aspect negativ al activității fermei vegetale. Această depășire se datorește realizării unui ritm superior al costurilor de producție aferente produsului principal față de cel al producției totale (114,2% >113,5%) ;

— la sfecla de zahăr costul de producție realizat a fost mai mic față de cel planificat cu 4,2% (95,8%—100=—4,2%), iar la cartofii de toamnă cu 12,8% (87,2% — 100 = —12,8%), repercutîndu-se pozitiv asupra mărimii beneficiilor. O astfel de situație este generată de creșterea volumului producției totale într-un ritm superior sporirii costurilor de producție aferente produsului principal (106,9%>102,4% la sfecla de zahăr și, respectiv, 133,3%>116,2% la cartofii de toamnă).

Analizînd gradul de realizare a celorlalte elemente care determină volumul producției principale constatăm că indicele de îndeplinire a suprafeței cultivate planificate este de 100% la toate culturile, iar cel al producțiilor medii planificate este de 111,1% la porumbul boabe, 106,9% la sfecla de zahăr și de 133,3% la cartofii de toamnă. Concluzia care se desprinde, prin urmare, este că influența pozitivă exercitată asupra costului de producție de depășirea nivelului planificat la producția fizică pe culturi se explică în exclusivitate prin realizarea unor producții medii la hectar mai mari comparativ cu cele de plan. Pe de o parte, aceste rezultate se reflectă pozitiv în nivelul costului de producție și al beneficiului pe unitatea de produs, iar pe de altă parte, constituie rezerve pentru satisfacerea unor nevoi suplimentare ale consumului.

Prin determinarea indicelui de îndeplinire a planului costului de producție unitar s-a evidențiat cu cît (sau de cîte ori) a fost mai mic sau mai mare nivelul realizat al acestui indicator față de cel înscris în plan. Însă, în analiza economico-financiară interesează nu numai acest aspect, ci și variația de la o perioadă la alta a costului de producție unitar. De aceea, o altă problemă importantă pentru caracterizarea tendințelor în evoluția costului de producție o reprezintă analiza variației lui în timp care se efectuează la nivelul fiecărui produs, pe grupe de produse sau la scara unității. Metoda utilizată în acest scop constă în determinarea indicilor de dinamică ai costului de producție cu bază fixă și cu bază mobilă sau în lanț.

În cazul analizei dinamicii costului de producție pe produse indicii cu bază fixă ai acestui indicator se calculează ca raport între nivelul costului unitar din anii comparați și cel din anul considerat ca bază de raportare, adică :

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 27

Situația îndeplinirii planului costului de producție unitar pe produse

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	U.M.	Denumirea produselor								
			Porumb boabe			Sfecla de zahăr			Cartofi de toamnă		
			Plan	Realizat	%	Plan	Realizat	%	Plan	Realizat	%
1	Suprafața	ha	400	400	100,0	100	100	100,0	50	50	100,0
2	Producția medie	kg/ha	2 700	3 000	111,1	29 000	31 000	106,9	18 000	24 000	133,0
3	Producția totală (1×2)	t	1 080	1 200	111,1	2 900	3 100	106,6	900	1 200	133,3
4	Cheltuieli totale de producție	lei	1 389 709	1 577 108	113,5	866 666	887 127	102,4	690 525	802 580	116,2
5	Producția secundară	lei	324 000	360 000	111,1	22 500	22 500	100,0	—	—	—
6	Cheltuielile aferente produsului principal (4—5)	lei	1 065 709	1 217 108	114,2	844 166	864 627	102,4	690 525	802 570	116,2
7	Costul de producție unitar (6 : 3)	lei/t	987	1 014	102,7	291	279	95,8	767	669	87,2

Scanned with OKEN Scanner

$$i^{c}_{n/0} = \frac{c_n}{c_0} \cdot 100, \qquad (42)$$

în care :

$i_{n/0}$ reprezintă indicii cu bază fixă ai costului de producție unitar ;
c_n — costul de producție unitar din anii raportați sau comparați (n) ;
c_0 — costul de producție unitar din anul de raportare sau de comparație (0).

Determinați pe baza relației (42) indicii individuali ai costului de producție la cele trei produse cunosc o descreștere continuă în ultimii ani față de 1981 datorită în exclusivitate producției principale care înregistrează ritmuri superioare de creștere față de cele ale costurilor de producție aferente produsului principal. Acțiunea pozitivă a acesteia a fost, însă, diminuată de sporirea cheltuielilor de muncă vie și trecută care a dus la mărirea costului de producție unitar (tab. 28).

Reducerile procentuale ale costului unitar de producție diferă atît de la un produs la altul în cadrul aceluiași an, cît și de la un an la altul pentru același produs. Astfel, pe ani, situația cea mai bună o deține porumbul boabe în 1982, unde micșorarea costului unitar de producție față de 1981 este de 3,6% (100 — 96,4% = 3,6%), sfecla de zahăr în 1983 și 1984, cînd reducerea nivelului indicatorului analizat este de 6,1% (100 — 93,9% = 6,1%) și respectiv, 9,2% (100 — 90,8% = 9,2%), iar cartofii de toamnă în 1985 cu 17,4% (100—82,6%=17,4%).

Pe culturi reducerea medie anuală cea mai mare a costului unitar de producție, în expresie procentuală, se constată la sfecla de zahăr, care este de 8,475% $\left(\frac{(3,1\%+6,1\%+9,2\%+16,5\%)}{4} = 8,475\%\right)$. Diminuări importante ale costului unitar de producție se remarcă și la celelalte produse. Ele sînt în medie de 6,250% $\left(\frac{3,6\%+5\%+9,1\%+7,8\%}{4} = 6,250\%\right)$ la porumbul boabe și, respectiv, 6,225% $\left(\frac{1,3\%+2,5\%+3,7\%+17,4\%}{4} = 6,225\%\right)$ la cartofii de toamnă.

Din punct de vedere al dinamicii elemntelor care determină nivelul costului unitar de producție, constatăm că devansarea costurilor de producție aferente produsului principal de către producția fizică principală este diferențiată ca ritm. Astfel, cazul cel mai bun se înregistrează tot la sfecla de zahăr, unde producția principală repurtează ritmuri superioare de creștere față de costurile de producție (200%> 193,9% în 1982 ; 208%>195,4% în 1983 ; 280%>254,5% în 1984 și 310%>262% în 1985). Și la porumbul boabe ferma a realizat o creștere a producției principale față de anul comparat cu valori cuprinse între 18,6% în 1982 și, respectiv, 76,5% în 1985, iar la costurile de producție aferente produsului principal mărirea este mai mică (14,1% în 1982 și 62,7% în 1985), asigurînd o devansare a primului indicator. O situație pozitivă se întîlnește și la cartofii de toamnă, obținîndu-se în perioada 1982—1985 sporiri deosebite la producția fizică comparativ cu costurile de producție aferente produsului principal (134,6%>132,9%

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 28

Evoluția costului de producție unitar și a elementelor care determină nivelul lui

Nr. crt.	Denumirea produselor	Specificare	U.M.	Anii					Indicii de dinamică cu bază fixă (%) 1981 = 100			
				1981	1982	1983	1984	1985	i1982/1981	i1983/1981	i1984/1981	i1985/1981
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Porumb boabe	Producția principală	tone	680	805	950	1 040	1 200	118,3	139,7	152,9	176,5
		Costurile totale de producție	lei	952 000	1 094 800	1 282 500	1 352 000	1 577 108	115,0	134,7	142,0	165,6
		Producția secundară	lei	204 000	241 500	285 000	312 000	360 000	118,3	139,7	152,9	176,5
		Costurile aferente produsului principal	lei	748 000	853 300	997 500	1 040 000	1 217 108	114,1	133,4	139,0	162,7
		Costul de producție	lei/t	1 100	1 060	1 050	1 000	1 014	96,4	95,5	90,9	92,2
2	Sfecla de zahăr	Producția principală	tone	1 000	2 000	2 080	2 800	3 100	200,0	208,0	280,0	310,0
		Costurile totale de producție	lei	341 250	658 000	663 800	862 500	887 127	192,8	194,5	252,7	259,9
		Producția secundară	lei	11 250	18 000	19 000	22 500	22 500	160,0	168,8	200,0	200,0
		Costurile de prod. aferente prod. principal	lei	330 000	640 000	644 800	840 000	864 627	193,9	195,4	254,5	262,0
		Costul de producție	lei/to	330	320	310	300	279	96,9	93,9	90,8	84,5
3	Cartofi de toamnă	Producția principală	tone	390	525	600	850	1 200	134,6	153,8	217,9	307,6
		Costurile totale de producție	lei	315 900	420 000	474 000	663 000	802 580	132,9	150,0	209,8	254,1
		Producția secundară	lei	—	—	—	—	—	—	—	—	—
		Costurile de prod. aferente prod. principal	lei	315 900	420 000	474 000	663 000	802 580	132,9	150,0	209,8	254,1
		Costul de producție	lei/t	810	800	790	780	669	98,7	97,5	96,3	82,6

Scanned with OKEN Scanner

în 1982 ; 153,8%>150% în 1983 ; 217,9% > 209,8% în 1984 ; 307,6% >254,1% în 1985).

În concluzie din punct de vedere al dinamicii elementelor care determină nivelul costului unitar de producție, aprecierea este favorabilă, întrucît ferma a redus mărimea indicatorului studiat la toate produsele prin realizarea depășirii costurilor aferente produsului principal de către producția fizică principală.

Din datele tabelului 28 (col. 9—12) rezultă că pentru determinarea indicilor dinamicii costului unitar de producție s-a luat ca bază de raportare primul an (1981) al perioadei 1981—1985 pentru anii următori. Se poate lua, totuși, ca bază de raportare orice alt an al etapei dacă acesta prezintă în analiză o anumită importanță sau chiar media anuală pe perioada 1981—1985.

Determinarea indicelui de dinamică al costului de producție unitar în 1985 față de costul de producție unitar anual mediu pe anii 1981 — 1985 este necesară deoarece asupra volumului producției vegetale și cheltuielilor de muncă influențează și factorii naturali. Or, pentru a desprinde în mod mai real tendințele în dezvoltarea elementelor care influențează nivelul costului de producție se impune ca indicele de dinamică al acestui indicator să se stabilească ca un raport între mărimea lui din perioada curentă și cea medie anuală realizată pe o perioadă de timp mai îndelungată, de regulă pe o etapă de 5 ani.

În analiza economico-financiară nu ne mulțumim, practic, numai cu măsurarea și caracterizarea costului de producție în raport cu un an astfel ales (1981, tabelul 28, col. 9—12), chiar dacă el prezintă în studiu o însemnătate anumită. Ne interesează și modificarea succesivă a costului unitar de producție, de la un an la altul al perioadei respective, pentru a evidenția variația curentă continuă a dezvoltării. În acest caz anul considerat ca bază de raportare se modifică succesiv, fiecare an al perioadei analizate fiind raportat la precedentul său.

Anul considerat ca bază de comparație dobîndește atributul de an mobil, iar indicii determinați în acest fel se înlănțuiesc.

Indicii de dinamică cu bază mobilă sau în lanț ai costului unitar de producție oglindesc variațiile pe termen scurt ale acestuia. Ei se stabilesc ca raport între nivelul acestuia din fiecare an comparat (1, 2, 3,..., n-1, n) și mărimea lui din anul precedent considerat ca bază de raportare sau de comparație (n-1) :

$$i^{c}_{n/n-1} = \frac{c_n}{c_{n-1}} \cdot 100, \qquad (43)$$

în care :

$i^{c}_{n/n-1}$ reprezintă indicii de dinamică ai costului unitar de producție ;
c_n — costul unitar de producție din anii comparați (n) ;
c_{n-1} — costul unitar de producție din anul precedent ($n-1$) celui raportat sau comparat (n).

Între indicii cu bază fixă și cei cu bază mobilă ai costului de producție există anumite legături care permit trecerea de la o formă la alta. Astfel, dacă facem produsul tuturor indicilor cu bază în lanț ai costului unitar de producție pentru perioada 1981—1985 obținem indicele cu bază fixă al acestuia corespunzător ultimului an (1985) al etapei date (1981—1985) raportat la primul ei an (1981) :

Scanned with OKEN Scanner

$$i^c_{1982/1981} \cdot i^c_{1893/1982} \cdot i^c_{1984/1983} \cdot i^c_{1985/1984} = i^c_{1885/1981}. \quad (44)$$

În mod corespunzător se poate face trecerea de la indicii de dinamică cu bază fixă ai costului de producție, la cei cu bază în lanț ai lui. Pentru aceasta se împarte indicele cu bază fixă determinat pentru un an oarecare al perioadei 1981—1985 la cel cu bază fixă al anului precedent din etapa menționată; se obține, astfel, indicele cu bază mobilă corespunzător al costului unitar de producție:

$$\frac{i^c_{n/0}}{i^c_{n-1/0}} = i^c_{n/n-1} \quad (45)$$

Pentru caracterizarea variației medii totale a costului unitar de producție al unui produs agricol obținut de mai multe ferme se utilizează indicii de grup ai costului de producție cu structură fixă și variabilă.

Indicele de grup al costului de producție cu structură sau pondere fixă evidențiază numai influența costului unitar individual asupra dinamicii costului mediu. El se determină conform relației:

$$\bar{i}^c_{1/0} = \frac{\Sigma c_1 \cdot Q_1}{\Sigma Q_1} : \frac{\Sigma c_0 \cdot Q_1}{\Sigma Q_1} = \frac{\Sigma c_1 \cdot Q_1}{\Sigma Q_1} \cdot \frac{\Sigma Q_1}{\Sigma c_0 \cdot Q_1} = \frac{\Sigma c_1 \cdot Q_1}{\Sigma c_0 \cdot Q_1}, \quad (46)$$

în care:

$\bar{i}^c_{1/0}$ reprezintă indicele de grup al costului de producție cu structură fixă;
c_1 — costul de producție unitar din anul curent pe fermă;
c_0 — costul de producție unitar din anul de bază pe fermă;
Q_1 — cantitatea de produse obținută în anul curent.

Un exemplu privind elementele necesare calculului acestui indicator dăm în tabelul 29.

Tabelul 29

Evoluția costului de producție unitar la cultura porumbului boabe la C.A.P. „X"

Nr. crt.	Denumirea fermelor	Cantitatea totală de porumb obținută (kg) în:		Costul de producție unitar pe un kg porumb (lei/kg) în:	
		Anul de bază (Q_0)	Anul curent (Q_1)	Anul de bază (c_0)	Anul curent (c_1)
1	Ferma 1	1 040 000	1 200 000	1,000	1,014
2	Ferma 2	805 000	950 000	1,060	1,050
3	Ferma 3	680 000	700 000	1,100	1,050
4	Ferma 4	900 000	1 050 000	0,900	0,950

Aplicînd relația (46) la datele din tabelul 29 obținem mărimea indicelui de grup al costului de producție cu structură fixă:

Scanned with OKEN Scanner

$$i_{1/0}^{\bar{c}} = \frac{(1{,}014.1200000)+(1{,}050.950000)+(1{,}050.700000)+(0{,}950.1050000)}{(1{,}0.1200000)+(1{,}060.950000)+(1{,}1.700000)+(0{,}9.1050000)} =$$

$$= \frac{3\,946\,800}{3\,922\,000} \cdot 100 = 100{,}6\%.$$ Aceasta arată că la porumbul boabe costul unitar de producție a crescut în medie pe cele patru ferme vegetale cu 0,6% (100,6%—100=+0,6%).

Făcînd diferența între numărătorul și numitorul relației (46) obținem volumul absolut al depășirilor realizate prin creșterea costului de producție.

$$\Delta_{\bar{c}} = \Sigma c_1 \cdot Q_1 - \Sigma c_0 \cdot Q_1 = 3\,946\,800 - 3\,922000 = +24\,800 \text{ lei}$$

Indicele de grup al costului de producție cu structură variabilă arată că variația medie totală a costului unitar al unui singur produs obținut de mai multe ferme s-a produs sub influența directă a doi factori : schimbarea nivelului costului de producție unitar la fiecare fermă, ca factor esențial al variației de ansamblu, și variația de la o perioadă la alta a structurii sau ponderii producției agricole obținute de fiecare fermă în producția totală realizată de cooperativa agricolă de producție la produsul respectiv. El se calculează cu ajutorul formulei :

$$i_{1/0}^{\bar{c}} = \frac{\bar{c}_1}{\bar{c}_0} \cdot 100 \qquad (47)$$

în care :

$\bar{c}_1$ reprezintă costul de producție mediu al produsului agricol din anul curent ;
c_0 —costul de producție mediu al produsului agricol din anul de bază.

Știind că $\frac{\Sigma c \cdot Q}{\Sigma Q} = \bar{c}$, rezultă că relația (47) poate fi redată astfel :

$$i_{1/0}^{\bar{c}} = \frac{\Sigma c_1 \cdot Q_1}{\Sigma Q_1} : \frac{\Sigma c_0 \cdot Q_0}{\Sigma Q_0} \qquad (48)$$

Aplicînd formula (48) în cazul datelor din tabelul 29 vom avea :

$$i_{1/0}^{\bar{c}} = \frac{(1{,}014.1200000)+(1{,}050950000)+(1{,}05.700\,000)+(0{,}95.1050\,000}{1200000+950\,000+700\,000+1\,050\,000} :$$

$$: \frac{(1{,}0 \cdot 1\,040\,000)+(1{,}060 \cdot 805\,000)+(1{,}1 \cdot 680\,000)+(0{,}9 \cdot 900\,000)}{1\,040\,000+805\,000+680\,000+9000\,00} =$$

$$= \frac{3\,946\,800}{3\,900\,000} : \frac{3\,451\,300}{3\,425\,000} = (1{,}012 : 1{,}007) \cdot 100 = 100{,}5\%.$$

Se observă că acest indice arată o creștere mai mică a costului unitar de producție decît cel cu structură fixă ($\bar{i}_{1/0}^{c}$ =100,6%). Explicația constă în faptul că în perioada curentă s-au produs modificări în ponderea producției celor patru ferme în producția totală realizată de către cooperativa agricolă de producție (tab. 30). În indicele cu structură variabilă calculat se impune, prin urmare, influența creșterii ponderii

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 30

Ponderea producției celor patru ferme în producția totală de porumb obținută de unitate

Nr. crt.	Denumirea fermelor	Cantitatea totală (kg)		% față de anul de bază	Structura producției (%)		% față de anul de bază
		Anul de bază	Anul curent		Anul de bază	Anul curent	
	Simbol	Q_0	Q_1	$\frac{Q_1}{Q_0} \cdot 100$	G_0	G_1	$\frac{G_1}{G_0} \cdot 100$
1	Ferma 1	1 040 000	1 200 000	115,3	30,4	30,8	101,3
2	Ferma 2	805 000	950 000	118,0	23,5	24,4	103,8
3	Ferma 3	680 000	700 000	102,9	19,8	17,9	90,4
4	Ferma 4	900 000	1 050 000	116,6	26,3	26,9	102,3
5	Total	3 425 000	3 900 000	113,8	100,0	100,0	100,0

producției fermelor 1 și 4 la care costul de producție efectiv este mai mic. Această schimbare a influențat favorabil nivelul indicelui costului de producție cu structură variabilă.

Prin calcularea indicilor de dinamică cu bază fixă și cu bază mobilă sau în lanț ai costului unitar de producție s-a măsurat și s-a caracterizat variația, de termen scurt și de termen lung, a acestui indicator prin prisma celor două componente — Cp și Q — care determină nivelul lui. Datorită acestui fapt, explicarea și aprecierea evoluției costului unitar de producție necesită și stabilirea mărimii influenței exercitate de cele două variabile asupra modificării lui. După cum se știe, aceasta se realizează cu ajutorul metodei substituirilor în lanț.

Aplicînd această metodă la datele din tabelul 30 rezultă mărimea absolută a influenței factorilor (C p și Q) care au determinat creșterea costului unitar de producție la porumb boabe, de exemplu, cu 27 lei/tonă astfel :

1) influența modificării producției principale :

$$\Delta_c^{(Q)} = \frac{Cp_0}{Q_1} - \frac{Cp_0}{Q_0} = \frac{1\,065\,709}{1\,200} - \frac{1\,065\,709}{1\,080} = 888 - 987 = -99 \text{ lei/tonă,}$$

din care datorită schimbării acțiunii :

1a) suprafației cultivate :

$$\Delta_c^{(S)} = \frac{Cp_0}{S_1 \cdot \bar{q}_0} - \frac{Cp_0}{S_0 \cdot \bar{q}_0} = \frac{1\,065\,709}{400.2\,700} - \frac{1\,065\,709}{400.2\,700} = 0 ;$$

1b) producției medii la hectar :

$$\Delta_c^{(\bar{q})} = \frac{Cp_0}{S_1 \cdot \bar{q}_1} - \frac{Cp_0}{S_1 \cdot \bar{q}_0} = \frac{1\,065\,709}{400.300} - \frac{1\,065\,709}{400.2700} = -99 \text{ lei/tonă ;}$$

2) influența modificării costurilor de producție aferente produsului principal :

Scanned with OKEN Scanner

$$\Delta_c^{(Cp)} = \frac{Cp_1 - Cp_0}{Q_1} = \frac{1\,217\,108 - 1\,065\,709}{1\,200} = +126 \text{ lei/tonă},$$

din care datorită schimbării acțiunii :

2a) costurilor totale de producție :

$$\Delta_c^{(Ct)} = \frac{Ct_1 - Ct_0}{Q_1} = \frac{1\,577\,108 - 1\,389\,709}{1\,200} = +156 \text{ lei/tonă};$$

2b) valorii producției secundare :

$$\Delta_c^{(Qsp)} = \frac{Qsp_0 - Qsp_1}{Q_1} = \frac{324\,000 - 360\,000}{1\,200} = -30 \text{ lei/tonă}$$

Suma influențelor factorilor (—99 lei/tonă+126 lei/tonă) este egală cu diferența dintre costul unitar de producție efectiv și planificat (1 014 lei/tonă. — 987 lei/tonă = +27 lei/tonă), adică :

$$\Delta_c^{(Q)} + \Delta_c^{(Cp)} = -99 \text{ lei/tonă} + 126 \text{ lei/tonă} = \Delta_c^{(S)} + \Delta_c^{(\bar{q})} +$$
$$\Delta_c^{(Ct)} + \Delta_c^{(Qsp)} = 0 + (-99) + 156 + (-30) = +27 \text{ lei/tonă}.$$

Rezultă, deci, că mărirea costului unitar de producție cu 27 lei/tonă este cauzată de sporirea costurilor totale de producție cu 187 399 lei, ceea ce s-a concretizat într-o creștere a indicatorului analizat cu 156 lei/tonă. Acțiunea negativă a depășirii cheltuielilor totale de producție planificate a fost diminuată, în primul rînd, de sporirea producției principale cu 120 tone față de plan, care a dus la micșorarea costului unitar de producție cu 99 lei/tonă și, în al doilea rînd, de creșterea valorii producției secundare cu 36.000 lei, ce a determinat reducerea rezultatului economic *(c)* cu 30 lei/tonă.

Cunoscînd nivelul planificat al costului unitar de producție și efectul absolut al elementelor care au determinat modificarea față de plan a acestuia putem stabili mărimea relativă a acțiunii factorilor asupra schimbării procentuale a indicatorului analizat, astfel :

1) influența modificării producției principale :

$$I_c^{(Q)} = \frac{\Delta_c^{(Q)}}{c_0} \cdot 100 = \frac{-99}{987} \cdot 100 = -10\%,$$

din care datorită schimbării :

1a) suprafeței cultivate :

$$I_c^{(S)} = \frac{\Delta_c^{(S)}}{c_0} \cdot 100 = 0;$$

1 b) producției medii la hectar :

$$I_c^{(\bar{q})} = \frac{\Delta_c^{(\bar{q})}}{c_0} \cdot 100 = \frac{-99}{987} \cdot 100 = -10\%;$$

2) influența modificării costurilor de producție aferente produsului principal :

Scanned with OKEN Scanner

$$I_c^{(Cp)} = \frac{\Delta_c^{(Cp)}}{c_0} \cdot 100 = \frac{+126}{987} \cdot 100 = +12{,}7\%.$$

din care datorită schimbării :

2a) costurilor totale de producție :

$$I_c^{(Ct)} = \frac{\Delta_c^{(Ct)}}{c_0} \cdot 100 = \frac{+156}{987} \cdot 100 = +15{,}8\%;$$

2b) valorii producției secundare :

$$I_c^{(Qsp)} = \frac{-30}{987} \cdot 100 = -3{,}1\%.$$

Suma influențelor factorilor (—10% + 12,7% = +2,7%) trebuie să fie egală cu procentul de depășire a planului costului unitar de producție, adică :

$$I_c^{(S)} + I_c^{(q)} + I_c^{(Cht)} + I_c^{(Qsp)} = 0 + (-10\%) + 15{,}8\% + (-3{,}1\%) =$$
$$= \frac{c_1}{c_0} \cdot 100 - 100 = \frac{1\,014}{987} \cdot 100 - 100 = +12{,}7\%.$$

Reiese că, față de plan, costul unitar de producție a fost mai mare cu 2,7%. În direcția creșterii lui au acționat numai costurile totale de producție care, fiind mai mari față de prevederile planului cu 187 399 lei, au dus la sporirea nivelului indicatorului analizat *(c)* cu 12,7%. Această acțiune negativă a fost însă diminuată de mărirea producției principale și de creșterea valorii celei secundare care au determinat reducerea costului unitar de producție la porumbul boabe cu 10% și, respectiv, 3%.

4.7. REDUCEREA COSTURILOR DE PRODUCȚIE ȘI RENTABILITATEA ÎN UNITĂȚILE AGRICOLE

O cerință primordială în agricultură, ca și în orice ramură producătoare de valori de întrebuințare, este ca activitatea economică să se desfășoare sub imperativul rentabilității, în sensul de a obține venit net pentru societate. În condițiile noului mecanism economico-financiar rentabilitatea nu-i un scop în sine, ci o condiție esențială pentru lărgirea producției și satisfacerea necesităților întregii societăți, urmărind stabilirea unui raport rațional între veniturile și costurile de producție. Am putea spune, deci, că sporirea rentabilității reprezintă o necesitate esențială a procesului obiectiv de adîncire a laturii calitative în activitatea producției materiale agricole. Ea se mai poate exprima, în fapt, prin urmărirea corelației dintre beneficiu și costurile de producție, dintre venituri și costurile de producție, indicînd măsura în care unitățile agricole socialiste (I.A.S., C.A.P. și S.M.A.) contribuie la crearea venitului național. Practica a confirmat că sporirea rentabilității nu poate fi separată de nivelul costurilor de producție și, în primul rînd, de cel al costurilor materiale de producție. Gradul scăzut de rentabilitate în unele unități agricole, în special în cele cooperatiste,

Scanned with OKEN Scanner

este determinat și de ponderea, încă ridicată, a costurilor materiale în structura valorii, ceea ce impune reducerea sistematică a acestora.

Reducerea sistematică a costurilor de producție materiale, stabilirea celor mai avantajoase căi și mijloace de realizare a acestui deziderat, impun o laborioasă activitate de investigare științifică, la nivel macro și microeconomic, în cadrul căreia analiză profundă a fenomenelor economice ocupă un loc principal. În această direcție se cere delimitarea și clasificarea indicatorilor care reflectă cotele și structura rentabilității, costurilor materiale de producție, evoluția acestora în dinamică. Aceste clarificări se impun cu atît mai mult, cu cît în literatura de specialitate se operează uneori cu indicatori și aprecieri neconfirmate de practică.

Unul din principalii indicatori sintetici care influențează rentabilitatea în unitățile agricole este costul de producție. După cum se știe, costul redă consumul de muncă trecută și vie legat de obținerea producției. Ponderea acestor două categorii de consumațiuni de valori în structura costului de producție variază în cadrul unităților agricole și a activităților economice în funcție de o serie de elemente specifice, care trebuie cunoscute.

Pornind de la influența determinantă a costului de producție asupra nivelului și dimensiunilor rentabilității, se afirmă, adeseori, că sporirea rentabilității depinde, în primul rînd, de reducerea ponderii costurilor materiale în structura costului de producție pe unitate de produs. În agricultură datorită îmbunătățirii continue a organizării producției și a muncii, a creșterii productivității muncii, ponderea cheltuielilor de muncă vie, scade de la un an la altul, fapt ce constituie un fenomen pozitiv. În aceste condiții singurul element care sporește, ca pondere, îl constituie costurile materiale de producție prin folosirea într-o măsură mai ridicată a tractoarelor și mașinilor agricole în executarea lucrărilor agricole, în utilizarea sistemelor naționale și locale de irigații, a îngrășămintelor, ierbicidelor, materiilor prime etc.

Creșterea ponderii costurilor materiale în structura costurilor totale de producție este o caracteristică generală în economia noastră, desigur în condițiile în care se reduc simultan consumurile materiale pe unitate de produs. Acesta este un proces economic pozitiv, generat de perfecționarea proceselor de producție, de promovarea sistematică a tehnicii moderne și în ultimă instanță, de creșterea productivității muncii la scara întregii economii naționale. Faptul acesta ne conduce să considerăm ca valabilă afirmația lui Marx, făcută acum circa 100 de ani, potrivit căreia : „...orice progres al mașinismului face ca partea constantă a capitalului, constînd din mașini, materii prime etc., să crească, în timp ce partea variabilă, avansată pentru forța de muncă, să scadă“ [1]. Am putea conchide, că în agricultură, ca și în alte ramuri ale economiei naționale, piatra de hotar în sporirea rentabilității este momentul în care are loc devansarea creșterii costurilor de producție materiale prin sporirea productivității muncii, devansare reflectată la nivel microeconomic prin diminuarea cheltuielilor materiale pe unitate de produs, iar la nivel macroeconomic prin creșterea mai rapidă a venitului național decît produsul social total.

[1] Marx K., Capitalul, vol. I, ed. a IV-a, Editura politică, București, 1960, pag. 462.

Scanned with OKEN Scanner

Rentabilitatea este caracterizată, în primul rînd, de întreaga masă de venit obținut, care oglindește rezultatul financiar al unității agricole, iar mărimea ei este dată de raportul dintre veniturile totale în urma vînzării producției și volumul costurilor de producție aferente producției. Ea este indisolubil legată de reducerea cheltuielilor de producție, a costului unitar pe produs.

Principala cale de reducere a costului de producție este sporirea producției la hectar, pe cap de animal și a randamentului la producția industrială. Aceasta este asigurată de acțiunea conjugată a progresului tehnic, cu aplicarea unui complex de măsuri agrotehnice, de asigurare a unui material biologic selecționat și de folosirea eficientă a mijloacelor de producție [1].

Factorii enunțați acționează diferit și rezultatul lor se reflectă în nivelul producției și al costului efectiv. Practica a demonstrat că în agricultură nivelul costului efectiv al fiecărui produs este determinat, în mare măsură, de volumul producției și, într-o proporție mai mică, de volumul costurilor de producție, care este influențat de complexul de măsuri agrotehnice și zootehnice folosit.

Rentabilitatea în unitățile agricole este strîns legată de sporirea, într-o anumită măsură, a consumațiunilor reclamate de respectarea cerințelor agrotehnice (îngrășăminte, amendamente, biostimulatori etc.), care asigură creșterea producției. Sporirea rentabilității în unitățile agricole cere cunoașterea nu numai a costurilor totale de producție, ci și separarea celor directe de cele indirecte. Cînd se face analiza comparativă a costurilor de producție directe nu trebuie să se evite nici influența condițiilor climatice ale anului respectiv, deoarece este știut că în condiții naturale favorabile, cu același volum de cheltuieli se obține o producție mai mare decît în condiții mai puțin favorabile.

Prin calculul comparativ trebuie să se urmărească și costurile de producție indirecte, pentru a se vedea gradul de participare a acestei categorii de cheltuieli în costul produsului. Aceste calcule sînt justificate pentru localizarea lor, pentru compararea diferitelor categorii de cheltuieli, iar în cadrul acestora a fiecărui element legat exclusiv de producție, precum și pentru compararea cu diferite perioade de timp și între diferite unități agricole.

În agricultură productivismul rațional, ca principiu, reclamă studierea rentabilității, a nivelului agrotehnic aplicat care are o mare importanță în sporirea producției agricole. El trebuie studiat în mod analitic, întrucît aportul fiecărei măsuri este diferit sub raport economic. Aplicarea unor măsuri agrotehnice diferite, în condiții ecologice egale, conduce la rezultate necomparabile. Ele trebuie analizate pe fiecare factor în parte, pentru ca cei care au condus la creșterea producției să fie extinși, iar ceilalți reduși, pentru a avea o producție maximă cu minimum de cheltuieli.

Astăzi, în agricultură se folosesc „baremuri de cheltuieli" la principalele produse vegetale și animale, care se stabilesc prin decrete ale Consiliului de Stat [1]. Ele au o importanță decisivă în creșterea rentabilității.

---

[1] Agache Ion, Rentabilitatea și necesitatea calculării prețului de cost la C.A.P. Evidența Contabilă nr. 3, 1969, pp. 57—64.

[1] Legea finanțelor nr. 9/1972, art. 59, aliniatul 5, completată prin D.C.S. nr. 19 din 22 ianuarie 1986, privind stabilirea unor măsuri pentru perfecționarea mecanismului economico-financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Folosirea agrotehnicii trebuie urmărită prin prisma rezultatelor. Numai obținerea unei cantități superioare de produse față de cheltuieli justifică folosirea ei. La orice cheltuială efectuată în plus, față de condițiile ecologice proprii ale fiecărei unități, trebuie să se răspundă cu un spor de producție care se poate stabili numai prin calcularea unor indicatori ce caracterizează activitatea economică, ca :

— creșterea absolută a producției globale la hectar (PG/ha) și la 1 000 lei costuri de producție *(PG/1 000 lei Cp)* ;
— creșterea productivității muncii pe unitate de produs *(P/Nm)* ;
— economie de muncă pe unitate de producție (E Nm/P) ;
— reducerea costului pe unitate de produs *(R CUp)* ;
— venitul net pe unitate de producție *(Vn/ha)* ;
— venitul net la 1 000 lei costuri de producție *(Vn/1 000 lei Cp)*.

Calculul fiecărui indicator cere cunoașterea anumitor caracteristici. Creșterea absolută a producției globale pe hectar *(PG/ha)*, se face prin scăderea producției globale martor la hectar $\left(\frac{PG_0}{Ha_0}\right)$ din producția globală realizată ca urmare a aplicării măsurilor agrozootehnice $\left(\frac{PG^1}{Ha_1}\right)$.

Deci creșterea *PG/ha* $= \frac{PG\,1}{Ha_1} - \frac{PG\,o}{Ha_0}$. (49)

Indicatorul creșterii producției globale la 1 000 lei costuri de producție se stabilește ca diferență între producția martor la 1 000 lei costuri de producție $\left(\frac{PG\,o}{Cp\,o}\right)$ și producția efectivă la 1 000 lei costuri de producție $\left(\frac{PG_1}{Cp_1}\right)$,

Deci, PG/1 000 lei costuri de producție $= \frac{PG_1}{Cp_1} - \frac{PG_0}{Cp_0}$ (50)

Indicatorul reducerii costului pe unitatea de produs *(R Cup)* rezultă din scăderea costurilor martor pe produs $\left(\frac{Cp_0}{PG\,o}\right)$ din costurile de producție efective pe produs $\left(\frac{Cp\,1}{PG\,1}\right)$, care se face prin raportarea costurilor de producție directe și indirecte la cantitatea de produse, astfel :

$$RCup = \frac{Cp\,1}{PG\,1} - \frac{Cp\,o}{PG\,o} \qquad (51)$$

Indicatorul creșterii productivității muncii pe unitate de produs (P/Nm) se calculează prin diferența între productivitatea efectivă $\left(\frac{PG_1}{Nm_1}\right)$ și productivitatea martor $\left(\frac{PG_0}{Nm_0}\right)$, astfel :

$$P/Nm = \frac{PG\,1}{Nm\,1} - \frac{PG\,o}{Nm\,o} \qquad (52)$$

Scanned with OKEN Scanner

Economia de muncă la unitatea de produs (ENm/p) se obține prin diferența dintre normele de muncă martor $\left(\frac{Nm_0}{PG_0}\right)$ pe unitate de produs și normele de muncă efective $\left(\frac{Nm_1}{PG_1}\right)$ adică :

$$ENm/P = \frac{Nm\ 1}{PG\ 1} - \frac{Nm\ o}{PG\ o} \qquad (53)$$

Acești indicatori oferă posibilitatea cunoașterii eforturilor unităților agricole în reducerea costurilor de producție materiale și de muncă vie, precum și în obținerea sporului de producție la hectar.

Exprimarea sintetică a eforturilor unităților agricole se mai face și prin compararea venitului net martor la hectar $\left(\frac{Vno}{\text{ha o}}\right)$ cu venitul net efectiv $\left(\frac{Vn\ 1}{\text{ha 1}}\right)$, conform relației :

$$Vn/\text{ha} = \frac{Vn\ 1}{\text{ha 1}} - \frac{Vn\ o}{\text{ha o}} \qquad (54)$$

Urmărind descifrarea efectului măsurilor agrotehnice, considerăm oportun să punem în lumină unele aspecte, care prin modul de manifestare exprimă anumite dominante privind venitul net. În această ordine de idei, vom urmări efectul costurilor de producție asupra venitului net ca o cerință a productivismului rațional. Creșterea venitului net este strîns legată de alegerea sau de fixarea structurii optime a producției, care presupune ca organele de conducere a unităților agricole să cunoască potențialul productiv al solului, întrucît calitatea lui diferită influențează costurile de producție.

Stabilirea structurii producției trebuie să se întemeieze pe calcule economice, pe o analiză profundă a realităților, pe cunoașterea fenomenelor și tendințelor noi. De aceea, pentru factorii de decizie, precizarea structurii optime a producției comportă un studiu comparativ al venitului net al culturilor martor (actuale) cu variantele de structură corespunzătoare zonelor de fertilitate (V_1, V_2 și V_3). Pentru a demonstra modul în care se poate efectua acest lucru ne folosim de unele calcule pe care le dăm în tabelul 31. Precizăm că datele sînt convenționale.

Datele din acest tabel demonstrează necesitatea studierii structurii producției agricole. Față de varianta martor, cu un venit la hectar de 501 lei, varianta a treia, în urma unei structuri îmbunătățite, oferă un venit de 1599 lei ; prima variantă oferă cel mai mic venit (675 lei) față de cele trei variante. După cum se observă creșterea venitului net este influențată de mărimea suprafețelor la culturile tehnice și la grîu.

Ca o cerință a agrotehnicii, legată de stabilirea structurii producției, este necesar să se țină seama și de introducerea unor asolamente corespunzătoare. Introducerea asolamentelor de către unitățile agricole, nu necesită costuri de producție suplimentare.

Rentabilitatea în unitățile agricole se poate aprecia la nivelul întreprinderii, pe feluri de activități și pe fiecare produs.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 31

Stabilirea structurii optime a producției într-o unitate agricolă cu variante diferite pe bază de calcul

Specificare	Suprafața	Suprafața pe culturi (ha)						Valoarea producției globale totale și pe ha	Cheltuieli de producție totale și pe ha	Venitul total și pe ha
		Grîu	Porumb	Floarea soarelui	Sfecla de zahăr	Cartofii	Vie altoi			
Martor	1 277	400	580	200	60	24	13	2 453 117 1 921	1 813 340 1 420	639 777 501
V_1	1 277	654	446	100	40	24	13	2 787 691 2 183	1 925 216 1 508	862 475 675
V_2	1 277	500	424	250	40	50	13	3 064 800 2 400	1 985 735 1 555	1 079 065 845
V_3	1 277	550	317	250	80	50	30	4 086 400 3 200	2 044 477 1 601	2 041 925 1 599

Pentru a caracteriza rentabilitatea unei unități agricole ne folosim de doi indicatori, și anume : beneficiul și rata beneficiului. Acești indicatori se pot determina atît la nivelul unității, cît și la nivelul fermelor și sectoarelor de servire, folosind datele din bilanțul contabil și din partida „Recapitulația producției, cheltuielilor și rezultatelor financiare", din partida „Beneficii și pierderi" înregistrate în cursul anului și din Registrul de urmărirea realizării bugetului de venituri și cheltuieli și a producției.

Analiza rentabilității pe baza beneficiului, atît la nivelul unităților agricole, cît și la nivelul fermelor și sectoarelor de servire, se face în unitățile agricole ținînd seama de unele particularități, ca : beneficiul la 100 hectare, deoarece pămîntul este principalul mijloc de producție ; beneficiul în dinamică, dat fiind că rezultatele financiare pot varia de la un an la altul ; beneficiul la 1 000 lei mijloace fixe și circulante etc.

Beneficiul caracterizează în modul cel mai expresiv rentabilitatea activității economice, deoarece reflectă rezultatele muncii, modul în care sînt gospodărite mijloacele de producție sau în care sînt reduse costurile materiale și crește productivitatea muncii ca și eforturile depuse pentru sporirea continuă a valorii nou create. Beneficiul se stabilește ca diferență între venituri (V) și costurile de producție (CP) sau prin deducerea din beneficiul brut (Bb) a prelevării pentru societate a unei părți din valoarea producției nete (Epn) în situațiile stabilite prin lege (retribuțiile, impozitul pe fondul de retribuție, cheltuielile cu cercetarea științifică, dezvoltarea tehnologică și introducerea progresului tehnic, contribuțiile pentru asigurările sociale și alte cheltuieli cu muncă vie, iar în unitățile agricole cooperatiste se mai scad și impozitul pe terenuri, impozitul pe veniturile din activitățile industriale, prime de asigurare, fondul de ajutor) și a cheltuielilor care se suportă direct din rezultatele financiare (C rf), ca : cheltuieli cu contribuția bănească pentru

Scanned with OKEN Scanner

efectuarea unor lucrări de interes obștesc, cheltuieli cu pregătirea cadrelor și practica în producție, cheltuieli pentru acțiuni sociale care au depășit veniturile, cheltuielile pentru pregătirea tineretului pentru apărarea patriei, amortizarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normate, pierderi din creanțe a căror urmărire a fost respinsă, cheltuieli pentru gărzi patriotice etc.

Din cele prezentate rezultă două modele de stabilire a beneficiului :

$$Bb = V - Cp \tag{55}$$

$$Bn = Bb - (Epn + Crf') \tag{56}$$

Rata rentabilității nete ($R\,r\,n$) se poate calcula în funcție de costurile de producție (Cp), de suprafața terenului (S) și de volumul mijloacelor economice (Me — mijloace fixe și mijloace circulante), așa cum se poate vedea din relațiile :

$$1.\ Rrn = \frac{Bn}{Cp} \cdot 100 = \frac{Bb - (Epn + Crf')}{Cp} \cdot 100 = \frac{(V - Cp) - (Epn + Crf')}{Cp} \cdot 100 \tag{57}$$

$$2.\ Rrn = \frac{Bn}{S} \cdot 100 = \frac{Bb - (Epn + Crf')}{S} \cdot 100 = \frac{(V - Cp) - (Epn + Crf')}{S} \cdot 100 \tag{58}$$

$$3.\ Rrn = \frac{Bn}{Me} \cdot 100 = \frac{Bb - (Epn + Crf')}{Me} \cdot 100 = \frac{(CV - Cp) - (Epn + Crf')}{Me} \cdot 100 \tag{59}$$

După aceleași criterii de calcul a ratei rentabilității nete se poate calcula și rata rentabilității brute, obținîndu-se următoarele relații :

$$1.\ Rrb = \frac{Bb}{Cp} \cdot 100 = \frac{V - Cp}{Cp} \cdot 100 \tag{60}$$

$$2.\ Rrb = \frac{Bb}{S} \cdot 100 = \frac{V - Cp}{S} \cdot 100 \tag{61}$$

$$3.\ Rrb = \frac{Bb}{Me} \cdot 100 = \frac{V - CP}{Me} \cdot 100 \tag{62}$$

Dat fiind faptul că în unitățile agricole există diferite activități vegetale, animale, industriale, prestări de servicii, aprovizionare, livrare, transport, mecanic și economic, analiza rentabilității poate fi extinsă și pe aceste tipuri de activități. Elementele de calcul se găsesc în contabilitatea curentă a veniturilor și costurilor de producție, precum și în registrul de urmărire a execuției bugetului de venituri și cheltuieli și a producției de la ferme. Metodologia de calcul a ratei rentabilității este identică cu cea prezentată la nivelul unităților și subunităților agricole.

Autoconducerea și autogestiunea presupun ca fiecare unitate agricolă, fiecare colectiv de oameni ai muncii să poarte răspunderea directă pentru gospodărirea judicioasă a mijloacelor și bunurilor ce le-au fost încredințate de societate pentru a produce mai mult la un nivel tehnic

Scanned with OKEN Scanner

și calitativ mai ridicat și cu o înaltă eficiență economică. În consecință se impune o adîncire a analizei rentabilității pe fiecare produs, cultură, categorie și specie de animale. În calculul rentabilității pe fiecare produs, indiferent dacă este de natură vegetală sau animală, se folosesc datele din contabilitatea analitică și din evidența operativă de la ferme, care oferă cunoașterea beneficiului brut (*Bb*).

Beneficiul brut pe fiecare produs (*Bb*) se stabilește pe baza următoarei relații :

$$Bb = Qpv - Qcp$$

în care :

Qpv — reprezintă volumul producției exprimat în I.A.S. la prețul de producție și în C.A.P. la prețul de contractare și achiziție plus primele ;

Qcp — volumul producției exprimat la nivelul costurilor efective.

Este indicat ca în stabilirea structurii producției, în fiecare unitate și subunitate agricolă, să se cuprindă numai acele produse rentabile, întrucît funcțiile beneficiilor în economie sînt multiple, și anume : de autofinanțare și de participare la formarea fondurilor generale ale societății, de cointeresare materială a oamenilor muncii în obținerea de rezultate economico-financiare superioare ; ca indicator de bază în aprecierea eficienței activității ; de instrument de control în desfășurarea muncii în unitate.

Așadar, pentru fiecare unitate agricolă sarcina primordială constă în a obține — pentru fiecare leu cheltuit — un volum cît mai mare de producție marfă și beneficii sporite. Direcțiile practice de acțiune pentru creșterea beneficiilor sînt numeroase. Dintre acestea amintim : valorificarea superioară a resurselor materiale ; reducerea sistematică a consumurilor specifice ; creșterea producției nete la 1 000 lei mijloace fixe ; creșterea calității producției ; promovarea noilor tehnologii ; creșterea gradului de calificare profesională a oamenilor muncii ; folosirea rațională a forței de muncă ; reducerea la strictul necesar a cheltuielilor administrativ-gospodărești ; înlăturarea oricăror cheltuieli neeconomicoase ; instaurarea unui regim strict de economii ; determinarea solelor în raport cu structura pămîntului ; aplicarea cuceririlor științei, a intensificării activității de cercetare științifică și tehnologică.

Este de subliniat că numai prin creșterea rentabilității, a beneficiilor, ca rezultat al unei activități economice eficiente și al bunei gospodăriri a mijloacelor materiale și bănești, fiecare unitate are posibilitatea de a restitui fondurile primite de la societate și a contribui la dezvoltarea generală a societății, de a-i crea resursele necesare constituirii fondurilor proprii pentru finanțare, precum și pentru acoperirea cheltuielilor destinate unor nevoi sociale.

Realizarea rentabilității unităților agricole cere îndeplinirea unor condiții în organizarea sistemului informațional, și anume :

a) Planificarea activităților economice și a costurilor de producție în mod realist, corespunzător posibilităților reale, ținînd seama de rea-

Scanned with OKEN Scanner

lizările din unitățile etalon și a celor de pe plan mondial. Aceasta impune stabilirea și folosirea unor norme de consum și de muncă științific fundamentate, ținînd seama de solă, condițiile de aprovizionare și producție.

b) Introducerea de responsabilități concrete pe colective, pe fiecare om al muncii, în legătură cu îndeplinirea activităților economice la nivelul costurilor de producție planificate și de semnalare a abaterilor.

c) Reflectarea corectă a operațiunilor economice pe activități, atît în documentele primare, evidența operativă a fermelor, cît și în contabilitatea unităților agricole, aceasta pentru a urmări realizarea indicatorilor pe subunități, formații de lucru etc.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. * * * — Directivele Congresului al XIII-lea al P.C.R. cu privire la dezvoltarea economico-socială a României în cincinalul 1986—1990 și orientările de perspectivă pînă în anul 2000, Editura politică, București, 1984.
2. * * * — Programul Directivă de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic în perioada 1981—1990 și direcțiile principale pînă în anul 2000, Editura politică, București, 1979.
3. Nicolae Ceaușescu — Raport la cel de-al XIII-lea Congres al P.C.R., Editura politică, București, 1984.
4. Nicolae Ceaușescu — Cuvîntare la Plenara comună a Consiliului Național al oamenilor muncii și Consiliului Suprem al Dezvoltării Economice și Sociale, Scînteia din 20 iunie 1985.
5. Nicolae Ceaușescu — Cuvîntare la Congresul Științei și Învățămîntului, Scînteia din 29 septembrie 1985.
6. Nicolae Ceaușescu — Cuvîntare la ședința de închidere a programului de pregătire și instruire a organizatorilor de partid, președinți ai consiliilor unice agroindustriale de stat și cooperatiste, 24 februarie 1987, Editura politică, București, 1987.
7. Agache, Ion — Organizarea și conducerea contabilității în I.A.S., Editura Ceres, București, 1980.
8. Agache, Ion ș.a. — Contabilitatea unităților agricole, Editura didactică și pedagogică, București, 1982.
9. Agache, Ion — Contabilitatea unităților agricole din cadrul C.U.A.S.C., Editura Ceres, București, 1984.
10. Agache, Ion — Cu privire la metodologia de calcul a prețului de cost în agricultură, Evidența contabilă, nr. 2/1968.
11. Agache, Ion — Rentabilitatea și necesitatea calculului prețului de cost în agricultură, Evidența contabilă, nr. 3/1960.
12. Agache, Ion — Unele probleme legate de folosirea prețurilor interne de decontare în agricultură, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza", Iași, vol. XIX, 1973.
13. Agache, Ion — Îmbunătățirea metodologiei de calcul al costului de producție la ouă în întreprinderile intercooperatiste, Cercetări agronomice în Moldova, nr. 1/1977.
14. Agache, Ion — Posibilități de introducere a metodei de evidență și calcul standard cost în agricultură, Probleme de management contabil financiar, vol. 1, Iași, 1978.
15. Agache, Ion — Aspecte privind analiza activității economico-financiare în C.A.P., Revista de contabilitate, nr. 2/1976.
16. Agache, Ion — Echilibrul financiar în C.A.P., Cercetări agronomice în Moldova, nr. 2/1978.
17. Agache, Ion — Unele probleme legate de perfecționarea tarifelor de plată în S.M.A. și reflectarea lor în contabilitate, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza", Iași, Tomul XVIII, 1972.

Scanned with OKEN Scanner

18. Agache, Ion — Formarea și utilizarea fondului de asigurare în agricultură, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza", Iași, tomul XVX, 1973.
19. Agache, Ion ș.a. — Contribuții la îmbunătățirea evidenței operative la fermele agricole cooperatiste, Revista de Contabilitate, nr. 10/1985.
20. Agache, Ion ș.a. — Contribuții la problema elaborării unei metodologii de calcul a prețului de cost în C.A.P., Revista evidența contabilă, nr. 5/1967.
21. Agache, Ion — Probleme ale introducerii mecanizării muncii de evidență și calcul în agricultură, Revista evidența contabilă, nr. 8/1968.
22. Amaduzzi, A. — La contabilita dei costi, Libreria editrice Mario-Bozzi, Genova, 1959.
23. Andrei, P. — Filosofia valorii, București, 1945.
24. Bourquin, M. — Traité de contabilité industrielle, Dunod, Paris, 1965.
25. Casandro, E. P. — La gestione agrarie, Ed. III, Torino, 1967.
26. Cărbunescu V. ș.a. — Contabilitatea unităților agricole, Editura didactică și pedagogică, București, 1982.
27. Cărbunescu V. ș.a. — Opinii privind perfecționarea calculației prețului de cost în agricultură, Revista de contabilitate, nr. 3/1973.
28. Cărbunescu V. ș.a. — Posibilități de unificare a metodologiei contabile în agricultură, Revista de contabilitate, nr. 9/1980.
29. Conso P. — La gestion financiere de l'entreprise, Dunod, Paris, 1976.
30. Cîrstea Gh., Oprea C. — Calculația costurilor, Editura didactică și pedagogică, București, 1980.
31. Drăgan M. C. — Sistemul costurilor normate, Editura politică, București, 1985.
32. Jalbă Zamfira ș.a. — Sistemul informațional și analiza economico-financiară în unitățile agricole, Editura didactică și pedagogică, București, 1981.
33. Jurcă I. — Aplicarea metodei normative în întreprinderile industriale, Revista de Contabilitate nr. 8/1965.
34. Ionescu Ion de la Brad — Lecțiuni elementare de agricultură.
35. Lasseque P. — Gestion de l'entreprise et contabilite, Dalloz, Paris, 1967.
36. Laur E. — Comptabilite agricole, Broug, 1930.
37. Mazars R. — Calcul et controle des frix de revient, J. Delumas, Paris, 1969.
38. Mellerowicz K. — Kosten und Kostenrechnung, Verlag Walter de Gruyter, Berlin, 1968.
39. Nica S. ș.a. — Costurile de producție în agricultură, Editura Ceres, București, 1979.
40. Olariu C. — Costul și calculația costurilor, Editura didactică și pedagogică, București, 1977.
41. Petrescu Z. — Tratat teoretic și practic de contabilitate și administrație pentru comerț, agricultură și bancă.
42. Rusu D. — Bazele contabilității, Editura didactică și pedagogică, București, 1980.
43. Scorțescu Gh. ș.a. — Analiza rentabilității la unele produse agricole vegetale, în „Lucrări științifice", Institutul Agronomic „Ion Ionescu de la Brad", Iași, 1974.
44. Scorțescu Gh. — Utilizarea coeficienților de corelație și a metodei de separație a influenței factorilor în analiza producției, Cercetări agronomice în Moldova, vol. 4, Iași, 1978.
45. Scorțescu Gh. ș.a. — Probleme actuale ale calculării costurilor în cooperativele agricole de producție, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza" Iași, Secțiunea III, Științe economice, tomul XXV, 1979.
46. Scorțescu Gh. — Relația eficiență economică — productivitatea muncii și consumul de muncă, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza" Iași, Secțiunea III, Științe economice, tomul XXVIII, 1982.

Scanned with OKEN Scanner

47. Scorțescu Gh. — Metodologia elaborării și urmăririi realizării planului de producție, venituri și cheltuieli al fermei vegetale culturi de câmp, în „Studii și cercetări economice", vol. 9, Iași, 1983.
48. Scorțescu Gh. — Cu privire la reflectarea unitară a indicatorilor economico-financiari în unitățile agricole, Cercetări agronomice în Moldova, vol. 2, Iași, 1984.
49. Scorțescu Gh. ș.a. — Introducerea metodei de evidență și calcul a costului oră producție în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii — cerință a întăririi și perfecționării autogestiunii economico-financiare, în „Studii și cercetări economice", vol. 11, Iași, 1985.
50. Scorțescu Gh. ș.a. — Contribuții la îmbunătățirea evidenței operative la fermele agricole cooperatiste, Revista de contabilitate, 10/1985.
51. Scorțescu Gh. ș.a. — Rolul informațiilor contabile în ridicarea calității activității economico-financiare din unitățile agricole, în „Studii și cercetări economice", vol. 11, Iași, 1985.
52. Subbotin V. — Metodologia de calcul a prețului de cost al producțiilor vegetale și animale, Probleme de prețuri și preț de cost, nr. 1/1967.
53. Sturrok F. — From accounting and management (Contabilitatea agricolă și conducerea), London, Pitman and sons, Ed. V-a, 1967.
54. Teaciuc M. — Contabilitatea în întreprinderile agricole de stat și cooperatiste, Editura Facla, Timișoara, 1978.
55. Tibert B. R., — L'optimisation et les contrôles de la productivité et de la rentabilité de l'entreprinse ,Dunod, Paris, 1968.

REVISTE ȘI ALTE MATERIALE

— Revista de contabilitate, colecția 1967—1986.
— Revista Viața economică, colecția 1980—1986.
— Revista Cercetări agronomice în Moldova, colecția 1972—1986.
— Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza" din Iași, colecția 1976—1985.
— Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor de producție în unitățile agricole, 1984.
— Reguli de bază nr. 117 000/1983 pentru calcularea costurilor de producție în unităților agricole cooperatiste, Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare, Direcția finanțe-prețuri, București, 1983.
— Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea costurilor în stațiunile pentru mecanizarea agriculturii, 1983.
— Planul de conturi pentru stațiunile de mecanizare a agriculturii și instrucțiunile de aplicare a acestuia, ediția a II-a, revizuită și actualizată, Ministerul Finanțelor, București, 1984.
— Planul de conturi pentru întreprinderile agricole de stat și instrucțiunile de aplicare a acestuia, ediția a II-a revizuită și actualizată, Ministerul Finanțelor, București, 1985.
— Planul de conturi pentru unitățile agricole cooperatiste și instrucțiunile de aplicare a acestuia, Ministerul Agriculturii, Direcția finanțe-prețuri, București, 1986.

Scanned with OKEN Scanner

Redactor : ing. DOINA DĂNEȚ
Tehnoredactor : STELIANA PARIZIANU

Bun de tipar 04. 08. 1987. Apărut 1987.
Coli tipo 10,5, planșe 3

Întreprinderea poligrafică Iași
Str. 7 Noiembrie nr. 49
Municipiul Iași
REPUBLICA SOCIALISTĂ ROMÂNIA
Comanda nr. 129/1987

Scanned with OKEN Scanner

lipsă informația caturilor la nivelul [illegible] -

erori 106 dezinsecție (dezinfecție

102 la cote de ch. punite [illegible] [illegible]

deseori et și ordonate, Mn [illegible]

Eliminat